

□2009 年度テーマ研究論文

主査	品川 芳宣
副査	互井 卓郎
副査	米山 正樹

論文題目	主題	交際費課税の現状とその問題点
	副題	

研究科	大学院会計研究科
専攻	会計専攻

学籍番号	4 8 0 8 0 0 5 3
氏名	末木 理恵

テーマ研究論文概要書

「交際費課税の現状とその問題点」

1. 本稿の目的

交際費等は、企業活動に必要な費用であるため、基本的には所得金額の計算上も損金の額に計上されるべきものである。しかし、税法上においては、租税特別措置法第 61 条の 4 において、交際費等の損金不算入について規定し、中小法人の特例を除き、原則として、その全額を損金不算入としている。費用性がある支出を原則全額損金不算入という損金不算入制度とする交際費課税制度のあり方について検討を要する。

また、交際費等の意義と範囲についても、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第 2 号において「接待等」という。）のために支出するものをいう。」というように、交際費等に関する法令の規定が概括的であるため、隣接費用との区分が明確でなく、交際費等の範囲が拡大されている傾向がある。このため、交際費等の判定が困難となっている。ここで、交際費等の判定要件が重要となるのであるが、現に、交際費課税は、国税庁の取扱い通達によって判断（解釈）されることとなる。課税要件法定主義を要請する租税法律主義の見地からも問題が生じることになる。

そこで、本稿では、交際費課税の課税制度の変遷を辿り、制度確立の背景及び意義を探る。また、制度上及び解釈上の問題点を検討し、その課税のあり方を提言することとする。

2. 本稿の内容

第 1 章 我が国の交際費課税の実態

本章では、交際費課税の現状について検討する。交際費課税が創設された昭和 29 年から現在に至るまでの変遷を辿る。制度が創設された当時の立法趣旨は、法人の交際費の濫費を抑制し、企業の資本蓄積を促進するためであった。次第に、資本蓄積の促進という趣旨は薄れ、専ら冗費濫費の抑制が、目的となった。改正内容に特徴のあるものを年代別に 6 つに区分し、交際費課税制度の沿革を示した。また、現行の制度を租税特別措置法の条文から規定を読み、隣接費用等の区分については、措置法通達逐条解説を用いて通達の解釈を詳細に示した。

第2章 諸外国との比較

本章においては、アメリカ、ドイツ、イギリス、フランスの交際費課税制度について、概要、交際費等の意義、損金算入が認められる例外規定等を例示する。交際費等を原則損金不算入とするイギリスを除く諸外国においては、一般的な損金算入原則が存在している。交際費等の意義を法令で規定した上で、「通常かつ必要」といった概念に照らし合わせ、交際費等の損金算入が行われる。いわゆる質的規制が採られているのである。また、我が国の交際費課税制度との比較をする。

第3章 交際費課税の問題点

本章では、交際費課税の制度上の問題点及び解釈上の問題点を検討する。制度上の問題点については、現行規定の問題点として次の4つの点指摘する。①損金不算入制度、②交際費等の範囲、③中小法人に対する特例、④飲食費の軽減である。

- ① 損金不算入制度について、交際費等は企業活動に必要な費用であるが、損金性を認めず、原則として全額損金不算入としている。諸外国においては、「通常かつ必要」なものであるかという質的規制をしているのに対して、我が国における交際費課税は、量的規制を採っているという点である。
- ② 交際費等の範囲については、交際費等の範囲が明確に示されていないため、従業員等に対する社内交際費も交際費等に該当することになる。そのため、所得税との二重課税の問題が生じる。
- ③ 中小法人に対する特例は、本質的な課税制度の違いはあるものの、諸外国では、中小法人に対する特例は一切認めていない。この特例は、我が国の交際費課税制度の特徴の一つであるといえる。また、特例の変遷から、現行規定において必要な規定であるのかどうか検討する。
- ④ 飲食費の軽減については、1人当たり5,000円以下の対外的な飲食費が、交際費等から除外されることになった規定である。これは、景気対策としての狙いから設けられたことから、交際費課税制度の趣旨と矛盾する点があると考えられる。

解釈上の問題点として、交際費等の意義、通達による取扱いの当否、また、判例、学説の動向として東京高裁平成15年9月9日判決（萬有製薬事件）を事例として交際費等の判定要件（三要件説）について検討する。

第4章 交際費課税のあり方

本章では、交際費課税のあり方を検討する。第3章で問題提起した事項について、そのあり方を提言する。

- ① 損金不算入制度において、質的規制を採用するには、「通常かつ必要」「事業との関連性」といった交際費等の範囲の明確な判断基準の設定が検討される必要があり、個別の事案に対する解釈、税務執行上の事実認定の困難性、事務手数の煩雑性という問題がつきまとうことになるため、諸外国のような質的規制ではなく、量的規制を継続して採用すべきであるとする。また、一部（50%程度）損金算入を認める制度にすべきであると考えられる。
- ② 交際費等の範囲に関しては、事業に関係ある者から従業員を除くことが、法人税と所得税との二重課税になるという問題の関係上、求められると考える。
- ③ 中小法人に対する特例は廃止とすること。
- ④ 飲食費の軽減についても廃止とすること。

以上のように制度上の問題点に対する提言とした。

解釈上に関しては、通達の取扱いについて、法人税基本通達の前文を示した上で、制定の趣旨と基本方針を述べ、社会通念にてらし、運用を上手に、通達毎のそれぞれの個別事情に応じ、弾力的に活かされるべきものであると考える。また、交際費等の判定要件に関しては、①支出の相手方が事業に関係ある者等であり、②支出の目的が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの三要件を満たすことが必要であるという三要件説に沿うべきであると考ええる。

目次

	頁
はじめに	8
第 1 章 我が国の交際費課税の実態.....	10
第 1 節 交際費課税制度の沿革.....	10
1. 交際費課税の創設（昭和 29 年～35 年）	10
2. 定額基礎控除方式（昭和 36～41 年）	12
3. 増額（減額）支出に対する課税強化（緩和）（昭和 42～56 年）	12
4. 原則全額損金不算入（昭和 57～平成 5 年）	14
5. 中小法人に対する特例（平成 6～17 年）	14
6. 飲食費に対する軽減（平成 18 年～）	15
第 2 節 現行規定の概要	16
1. 法令の規定.....	16
2. 通達の取り扱い.....	19
第 2 章 諸外国との比較.....	42
第 1 節 アメリカ	42
1. 概要.....	42
2. 交際費の意義.....	42
3. 損金不算入の具体的制度.....	45
4. 損金算入が認められる例外規定	47
第 2 節 ドイツ	47
1. 概要	47

2. 交際費の意義	48
3. 損金算入の具体的制度	48
第3節 イギリス	50
1. 概要	50
3. 損金算入が認められる例外規定	51
4. 事業上のギフト	52
第4節 フランス	53
1. 概要	53
2. 交際費の意義	54
3. 損金算入が認められる費用の具体例	54
4. 損金不算入の贅沢支出項目	55
5. 損金算入が認められる例外規定	56
第5節 我が国との比較	57
第3章 交際費課税の問題点	58
第1節 制度上の問題点	58
1. 問題の所在	58
2. 損金不算入制度	59
3. 交際費等の範囲	60
4. 中小法人の特例	61
5. 飲食費の軽減	62
第2節 解釈上の問題点	63
1. 交際費等の意義	63

2. 通達による取扱いの当否	64
3. 判例・学説の動向	65
第4章 交際費課税のあり方	71
第1節 課税制度のあり方	71
1. 問題の集約	71
2. 損金不算入制度	71
3. 交際費等の範囲	73
4. 中小法人の特例	74
5. 飲食費の軽減	75
第2節 解釈のあり方	75
1. 問題の集約	75
2. 通達による取扱いの当否	76
3. 判例・学説を踏まえた解釈	77
むすびに	79
参考文献	81

凡例

(1) 法令の条文番号の引用についての略号は、次の例による。

措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規則	租税特別措置法施行規則
措通	租税特別措置法（法人税関係）通達
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
所基通	所得税法基本通達

(2) 文献の引用中、「」は論文、『』は著書を示す。

はじめに

交際費等は、企業活動に必要な費用であるため、基本的には所得金額の計算上も損金の額に計上されるべきものである。しかし、税法上においては、租税特別措置法第 61 条の 4 において、交際費等の損金不算入について規定し、中小法人の特例を除き、原則として、その全額を損金不算入としている。費用性がある支出を原則全額損金不算入とする交際費課税制度について、制度のあり方を考察したいと考え本稿のテーマとした。

交際費等の意義と範囲についても、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第 2 号において「接待等」という。）のために支出するものをいう。」というように、交際費等に関する法令の規定が概括的であるため、隣接費用との区分が明確でなく、交際費等の範囲が拡大されている傾向がある。このため、交際費等の判定が困難となっている。ここで、交際費等の判定要件が重要となるのであるが、現に、交際費課税は、国税庁の取扱い通達によって判断（解釈）されることとなる。課税要件法定主義を要請する租税法律主義の見地からも問題が生じることになる。

そこで、本稿では、交際費課税の課税制度の変遷を辿り、制度確立の背景及び意義を探る。また、制度上及び解釈上の問題点を検討し、その課税のあり方を提言することとする。

第 1 章では、交際費課税の現状について検討する。交際費課税制度が創設された昭和 29 年から現在に至るまでの変遷を辿る。制度が創設された当時の立法趣旨は、法人の交際費の濫費を抑制し、企業の資本蓄積を促進するためであった。次第に、資本蓄積の促進という趣旨は薄れ、専ら冗費濫費の抑制が、目的となった。改正内容に特徴のあるものを年代別に 6 つに区分し、交際費課税制度の沿革を示した。また、現行の制度を租税特別措置法の条文から規定を読み、隣接費用等の区分については、措置法通達逐条解説を用いて通達の解釈を詳細に示した。

第 2 章では、アメリカ、ドイツ、イギリス、フランスの交際費課税制度について、概要、交際費等の意義、損金算入が認められる例外規定等を例示する。交際費等を原則損金不算入とするイギリスを除く諸外国においては、一般的な損金算入原則が存在している。交際費等の意義を法令で規定した上で、「通常かつ必要」といった概念に照らし合わせ、交際費等の損金算入が行われる。いわゆる質的規制が採られているのである。また、我が国の交際費課税制度との相違を比較する。

第3章では、交際費課税の制度上の問題点及び解釈上の問題点を検討する。制度上の問題点については、現行規定の問題点として次の4つの点指摘する。①損金不算入制度、②交際費等の範囲、③中小法人に対する特例、④飲食費の軽減である。

また、解釈上の問題点として、交際費等の意義、通達による取扱いの当否、また、判例、学説の動向として東京高裁平成15年9月9日判決（萬有製薬事件）を事例として交際費等の判定要件（三要件説）について検討する。

第4章では、交際費課税のあり方を検討する。第3章で問題提起した事項について、そのあり方を提言する。まず、制度上の問題点については、以下のように検討した。

- ① 損金不算入制度において、質的規制を採用するには、「通常かつ必要」「事業との関連性」といった交際費等の範囲の明確な判断基準の設定が検討される必要があり、個別の事案に対する解釈、税務執行上の事実認定の困難性、事務手数の煩雑性という問題が付きまとうことになるため、諸外国のような質的規制ではなく、量的規制を継続して採用すべきであるとする。また、一部（50%程度）損金算入を認める制度にすべきであると考えられる。
- ② 交際費等の範囲に関しては、事業に関係ある者から従業員を除くことが、法人税と所得税との二重課税になるという問題の関係上、求められると考える。
- ③ 中小法人に対する特例は廃止とする。
- ④ 飲食費の軽減についても廃止とする。

解釈上の問題点に関しては、通達の取扱いについて、法人税基本通達の前文を示した上で、制定の趣旨と基本方針を述べ、社会通念にてらし、運用を上手に、通達毎のそれぞれの個別事情に応じ、弾力的に活かされるべきものであると考える。また、交際費等の判定要件に関しては、①支出の相手方が事業に関係ある者等であり、②支出の目的が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの三要件を満たすことが必要であるという三要件説に沿うべきであると考ええる。

第 1 章 我が国の交際費課税の実態

第 1 節 交際費課税制度の沿革

1. 交際費課税の創設（昭和 29 年～35 年）

交際費課税は、昭和 29 年に租税特別措置法において臨時の措置として設けられ、昭和 29 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用された。この交際費課税については、創設前年の昭和 28 年度税制改正において、法人税法のなかにこれを含めて提案されたが、国会が解散されて、総選挙が行われたこともあって、この改正法案は成立しなかった。続く昭和 28 年 8 月の改正では、これを法人税法に含めることを撤回して、昭和 29 年度の改正で租税特別措置法に取り入れられたのである。昭和 28 年の法人税法の一部改正案において、当時としては、我が国の重要な施策として輸出の振興税制が創設され、また、法人の資本基盤の強化のための種々の税法上の措置が行われた。交際費課税の創設が目論まれたのは、このような資本蓄積の措置の一環として、企業における接待、供応等の交際費等について、一部損金不算入の制度を盛り込んだのであった¹。この改正案は、税制調査会等における審議は全くなく、突如として法案化されたようである。これに対して、特に財界等からはかなりの反発があった。交際費は、会社の自主性を尊重すべきであって、税法から、これを規制することは適当でないとする意見であった。これに対して、政府側の理由は、税法上、資本蓄積の促進措置を行っているのに、他方では、目に余る接待、供応等が行われている現状からみて、消極的な資本蓄積の促進を図るというものであった²。

昭和 29 年度の税制改正における、交際費課税は、強制資産再評価、増資配当免除制度の導入とワンセットの資本充実策の一部として、大法人についてのみの臨時の措置として、次のような実績基準と取引基準の基礎控除付きで設けられた。

- ① 資本金 500 万円以上の法人（国税局の調査課所管法人）のみについて、その支出交際費額が①基準年度の交際費額の 7 割相当額（実績基準）又は、②取引高ごとに事業の種類ごとに定められた一定の割合を乗じた金額（取引基準）のいずれか高い方の金額を超えているときに、その超える部分の金額の 2 分の 1 相当額を損金不算入とする。
- ② 基準年度の交際費額とは、昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前 1 年以内に

¹ 武田昌輔 編著 『法人税法コンメンタール』第一法規（平成 21 年） 3182 頁

² 前出（1）3183 の 2-3 頁

開始した各事業年度において支出した金額の合計額をいう。なお、交際費等の範囲は、現行と同じ、事業関係者に対する接待、供応及び贈答のための支出とされている。

- ③ 取引基準は、銀行及び信託業 0.5%、製造業 0.8%、卸小売業 0.25%、貿易業 0.75%、出版業 1%など 11 業種に区分して定められていた。

この時の交際費課税は、社用消費による交際費支出が支払配当を上回るという状況から、税制再評価、増資配当等の資本充実策の一環として、実績基準、取引基準をこえるいわば著しく多額で、冗費とされる部分に限って課税（損金不算入）する制度であった点が特に注目される。その後、昭和 31 年の税制改正で、損金不算入割合を限度額の 50%から 100%へ引上げ、昭和 32 年改正で実績基準の 70%から 60%への引下げ、取引基準の率の 5 割程度（製造業 0.8%→0.4%等）の引下げ、適用法人の資本金 1,000 万以上への引上げ（国税局調査課所管法人の限度引上げに伴うもの）が行われている。昭和 34 年度改正で、実績基準への 29 年基準（60%）のほか、33 年基準（80%）の追加が行われている。この昭和 32 年の課税強化を行うことを勧告した昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申では、当時の交際費課税の趣旨について、次のように述べている³。

「もとより交際費の相当部分は、営業上の必要に基づくものがあり、ただちにその全部を冗費と称することはできない。しかし、戦後経済論理のし緩等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方では役員、従業員の私的關係者に会社の経費で接待するとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは争えない事実である。今回、個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対しては、これを給与所得として把握し、所得課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。」

³ 吉牟田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集 vol.11』日本税務研究センター（平成元年） 15 頁

2. 定額基礎控除方式（昭和 36～41 年）

昭和 36 年の改正では、この交際費の制度について全面的な改正が行われた⁴。

政府の税制調査会で根本的検討が行われ、次のような問題点が指摘された⁵。

- ① 取引基準は、大法人に有利（資本金 100 億円以上の法人の否認割合 1.5%に対し、1 億～3 億円の法人の否認割合 31%）である。
- ② 取引基準は、各業種別に定められているが、各業種、実績に即して定めることは不可能に近い。
- ③ 税務執行の面でも、取引基準があまりにも細分されて複雑であり、また業種の定義もむづかしいので、多業種兼営企業の取引基準の使用等については問題が多い。
- ④ 現行の 1,000 万円という資本金基準の適用法人限度は、交際費課税を免れるため増資をしない効果を生んでいるとの批判や、交際費支出のためだけの小資本の子会社の設立を生んでいるという非難を生んでいる。

このような制度の問題点を解決するため、売上高を基準とし又は交際費の実績を基準とする制度を廃止して、当期における支出交際費等から一定額を控除した金額の 20%程度を損金の額に算入しない方式をとることが適当であるとされたのである⁶。つまり、すべての法人について法人の支出した交際費等から、資本金等を基準とした一定額を差し引いた残額の 20%を損金の額に算入しないこととされた。この場合、一定の金額というのは、年換算で、その法人の資本金、資本積立金額、再評価積立金並びに利益積立金額の合計額の 1,000 分の 1 に相当する金額に 300 万円を加算した金額である。これが、現行規定の原型である。その後、この方式の交際費課税制度は、昭和 39 年度改正で、損金不算入割合が 20%から 30%に引き上げられ、また、自己資本基準の基礎控除が、利益積立金を含む自己資本の 0.1%から資本金及び資本積立金の 0.25%に改められ、昭和 40 年度改正で、損金不算入割合が 30%から 50%に引き上げられている。また、昭和 39 年度改正で輸出交際費は、別枠で全額損金算入を認める改正が行われている。

3. 増額（減額）支出に対する課税強化（緩和）（昭和 42～56 年）

昭和 42 年 2 月の税制調査会の「昭和 42 年度の税制改正に関する答申」は、「その適用

⁴ 前出（1）3187 頁

⁵ 前出（3）15 頁

⁶ 前出（1）3187 頁

期限を延長するとともに、基準年度（たとえば直前事業年度）の交際費等に比べて増加額について課税を強化する一方、減少額についてはこれを否認対象額から控除する等の措置を講ずる⁷。」べきことを答申した。その趣旨は、次のような点にある。すなわち、交際費課税の本来の狙いは、税収をあげることよりも、過大な交際費の支出に対して課税を行うことによりこれらの支出を抑制し、より有益な面（例えば、試験研究など）へその支出を向けさせる点にある。このような見地からすれば、すべての企業に対して一定の基礎控除部分を認めるとともにそれを超える部分について単純に一定割合により損金不算入するよりも、前期より交際費支出を減少させた企業には法人税負担を軽減する反面、逆に交際費支出を増加させた企業には税負担を重課する仕組みを加える方が適当であると考えられたわけである⁸。このような考え方から、昭和 42 年の改正では、従来の計算方式に加えて、次のような計算方式が採り入れられた。

- (1) 交際費支出額が前期（6 か月決算法人については、前々期。以下同じ。）よりも増加した場合には、限度超過額のうち前期支出額の 105%相当額を超える部分に相当する金額は、全額を損金不算入とする。
- (2) 交際費支出額が前期よりも減少した場合には、限度超過額のうち前期よりも減少した金額に相当する金額は、損金不算入の対象としない。

また、海外取引等に関し、法人税法の施行地外において支出する交際費等（その法人の外国子会社が支出する交際費等でその法人が負担するものを含む。）は、損金不算入制度における交際費に含めないこととされた。すなわち、当該交際費等は、損金算入が認められることとされた⁹。

その後、昭和 44 年度改正で、損金不算入割合が 50%から 60%に、昭和 46 年度改正で 70%に、昭和 48 年度改正で 75%に、昭和 51 年度改正で 80%に、昭和 52 年度改正で 85%に引き上げられている。さらにこの間、昭和 49 年度改正で、資本金基準の基礎控除額を資本金等の 0.25%から 0.1%へ、昭和 51 年度改正で 0.05%へ、昭和 52 年度改正で 0.025%へ引き下げられている。そして、昭和 54 年度改正では、定額の基礎控除を原則として 400 万円から 200 万円に引き下げ、資本金 1,000 万円以下の法人 400 万円を、1,000 万以上 5,000 万円以下の法人は 300 万円としている。資本金基準の基礎控除を廃止し、損金不算入割合

⁷ 税制調査会「昭和 42 年度の税制改正に関する答申」（昭和 42 年 2 月）第 1 の 5 の（3）

⁸ 前出（1）3189 頁

⁹ 武田昌輔、後藤喜一 編著『DHC 会社税務釈義』第一法規（平成 21 年）2053 の 7 頁

を 90%に引上げている。この年度の改正による資本金基準の基礎控除の廃止、定額基礎控除の大中法人についての廃止により、交際費の基礎控除は、企業規模等に関係なくなり、理論的根拠に乏しく、小さい法人ほど多くの割合の交際費の損金算入がみとめられるという説明しにくい制度に変形してきた。この後、昭和 56 年度改正で、基準交際費の「105%」をこえる部分の支出交際費の 90%損金不算入が、基準交際費の「100%」をこえる部分の 90%損金不算入に改められた。

4. 原則全額損金不算入（昭和 57～平成 5 年）

昭和 57 年度の税制改正に関する税制調査会の答申は、「交際費については、累次にわたって課税の強化が行われてきたところであるが、巨額にのぼる交際費の実態及びその支出額が毎年増加し続けているという事実に対する社会的批判には依然として厳しいものがある。したがって、この際、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである。」¹⁰と答申した。この答申を受け、昭和 57 年の税制改正は、3 年間の措置として、次のような改正を行った。

- ① 損金不算入割合が一律に 90%から 100%へ引上げられ、これに伴い、基準交際費額より増加または減少した場合の課税強化または軽減措置も廃止し
- ② 定額の基礎控除も、資本金 5,000 万円超の法人については廃止し
- ③ 資本金 1,000 万円以下の法人の年 400 万円、資本金 1,000 万円超～5,000 万円以下の法人の年 300 万円の定額控除はそのまま残した。

この改正で、資本金 5,000 万円超の大中の法人は、何らかの基礎控除もなく、交際費支出額の 100%が損金不算入とされたので、当該法人において交際費の経費性は完全に否定され、全額が課税されることとなった。

5. 中小法人に対する特例（平成 6～17 年）

平成 5 年 11 月の税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」では、「交際費については、これを経費として容認した場合には濫費の支出を助長することから、原則として、全額が損金不算入とされている。交際費の支出は公正な取引を阻害しているのではないか、また、企業による巨額の消費的支出に支えられた価格体系が、個人が生活の豊かさを実感できない要因の一つとなっているのではないかといった指摘があることをも考慮す

¹⁰ 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」（昭和 56 年 12 月 21 日）第 2 の 3

れば、当面、現行制度は維持していくべきものと考えられる。中小企業の定額控除については、以上のような交際費課税の基本的考え方に鑑み、そのあり方について見直していく必要がある¹¹。」と答申した。この答申は、昭和 61 年 10 月の「税制の抜本的見直しについての答申」における「交際費課税についての現行制度は当面維持していくものと考えられるが、中小企業の定額控除については、そのあり方を見直すべきある¹²。」とする考え方が背景にあり、これを引き継いだものである。このため、平成 6 年 4 月以降は、中小企業（資本金 5,000 万円以下）の法人の定額控除限度額以下の部分についても 10%相当額を損金不算入（限度超過額は全額損金不算入）とする改正を行った。

次いで、法人税制の抜本的改革の方向を示した政府税制調査会法人課税小委員会報告（平成 8 年 11 月）では、「現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり、定額控除額を利用するための会社分割が行われているといった問題の指摘もある。このような問題に対処するためには、現行の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要ではないかと考える¹³。」と提言している。

この提言を受け、平成 10 年の改正では、中小法人の定額控除限度内の損金不算入割合を 20%に引き上げた。平成 14 年度改正では、景気対策から中小企業に対する定額控除額の区分を改正した。平成 15 年度改正では、不況のため交際費課税の見直しが行われた。400 万円の定額控除を認める対象法人の範囲を資本金 1 億円以下の中小法人に拡大するとともに、定額控除枠内の損金不算入割合を 10%（改正前 20%）に引き下げた上、その適用期限を 3 年間延長し、平成 18 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度について適用されることとされた。

6. 飲食費に対する軽減（平成 18 年～）

平成 18 年度の税制改正においては、交際費等の範囲から一人当たり 5,000 円以下の一定の飲食費が除外されるとともに、その適用期限を 2 年延長し、平成 20 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度について適用されることとされた。この改正は、与党の平成 17

¹¹ 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（平成 5 年 11 月）第 2 の 1 の 2 の 2 の（4）

¹² 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）第 2 の 2 の 4 の（5）

¹³ 山本守之『交際費の理論と実務 四訂版』税務経理協会（平成 21 年）11 頁

年度税制改正大綱における検討事項に「交際費課税については、これをめぐる種々の指摘に鑑み、交際費等の範囲に関し、その実態等を踏まえつつ、課税上の運用の明確化のための検討を行う。」と記載されたことを受け、調査・検討された結果を踏まえ、一定の明確化が図られたものである¹⁴。これは、平成 18 年度税制改正大綱において、産業競争力、経済活性化の促進の中に、「中小企業・ベンチャー支援」にかかわるものとして盛り込まれたのである¹⁵。

なお、平成 21 年税制改正においても、最近の社会情勢を踏まえ、需要不足に対処する観点から、次のような改正が行われた。「資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下である法人に係る定額控除限度額を 400 万円から 600 万円に引上げる。」とされ、中小法人に対する定額控除限度額が引き上げられたのである。

第 2 節 現行規定の概要

1. 法令の規定

(1) 交際費等の損金不算入

租税特別措置法第 61 条の 4 は、交際費等の損金不算入について、次のように規定している。

「法人が平成 18 年 4 月 1 日から平成 22 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（清算中の各事業年度を除く。）において支出する交際費等の額（当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額（資本又は出資を有しない法人その他政令で定める法人にあっては、政令で定める金額）が 1 億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち次に掲げる金額の合計額）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該交際費等の額のうち 6 百万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを 12 で除して計算した金額（次号において「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の 100 分の 10 に相当する金額

二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額」

つまり、交際費課税の原則は、支出した金額の全額が損金不算入ということである。た

¹⁴ 前出 (9) 2053 の 11 頁

¹⁵ 自由民主党「平成 18 年度税制改正大綱」（平成 17 年 12 月 15 日）第 1 の 3 産業競争力・経済活性化の促進

だし、中小法人（期末資本金 1 億円以下）の損金不算入額は、次の（イ）と（ロ）の合計額となる。

（イ）当期の支出交際費等の額のうち、600 万円に当期の月数を乗じ 12 で除した金額（定額控除限度額）の 10%相当額

（ロ）当期の支出交際費等の額のうち年 600 万円（定額控除限度額）を超える金額

また、租税特別措置法施行令第 37 条の 4 は、交際費等の損金不算入に規定する法人の資本金の額又は出資金の額に準ずるものの範囲等を次のように規定している。

「法第 61 条の 4 第 1 項に規定する政令で定める法人は、法人税法第 2 条第 6 号に規定する公益法人等（以下この条において「公益法人等」という。）、人格のない社団等及び外国法人とし、同項 に規定する政令で定める金額は、次の各号に掲げる法人の区分に応じ、当該各号に定める金額とする。

一 資本又は出資を有しない法人（第 3 号から第 5 号までに掲げるものを除く。） 当該事業年度終了の日における貸借対照表（確定した決算に基づくものに限る。以下この条において同じ。）に計上されている総資産の帳簿価額から当該貸借対照表に計上されている総負債の帳簿価額を控除した金額（当該貸借対照表に、当該事業年度に係る利益の額が計上されているときは、その額を控除した金額とし、当該事業年度に係る欠損金の額が計上されているときは、その額を加算した金額とする。）の 100 分の 60 に相当する金額

二 公益法人等又は人格のない社団等（次号から第 5 号までに掲げるものを除く。） 当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額に同日における総資産の価額のうちに占めるその行う法人税法第 2 条第 13 号 に規定する収益事業（以下この条において「収益事業」という。）に係る資産の価額の割合を乗じて計算した金額

三 資本又は出資を有しない公益法人等又は人格のない社団等（第 5 号に掲げるものを除く。） 当該事業年度終了の日における貸借対照表につき第一号の規定に準じて計算した金額に同日における総資産の価額のうちに占めるその行う収益事業に係る資産の価額の割合を乗じて計算した金額

四 外国法人（次号に掲げるものを除く。） 当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額に同日における総資産の価額のうちに占める国内にある資産（人格のない社団等に該当するものにあつては、国内において行う収益事業に係るものに限る。）の価額の割合を乗じて計算した金額

五 資本又は出資を有しない外国法人 当該事業年度終了の日における貸借対照表につ

き第一号の規定に準じて計算した金額に同日における総資産の価額のうちに占める国内にある資産（人格のない社団等に該当するものにあつては、国内において行う収益事業に係るものに限る。）の価額の割合を乗じて計算した金額」

（2）交際費等の意義と範囲

交際費等の意義と範囲については、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に次のように規定している。

「第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。

一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用

二 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第 2 条第 15 号 に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用

三 前 2 号に掲げる費用のほか政令で定める費用」

また、租税特別措置法施行令第 37 条の 5 においては、交際費等の範囲について、次のように規定している。

「法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号 に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同号 に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用として支出する金額を当該費用に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、同号 に規定する政令で定める金額は、5 千円とする。

2 法第 61 条の 4 第 3 項第 3 号 に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用

二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用

三 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収

集のために、又は放送のための取材に通常要する費用」

2. 通達の取り扱い

(1) 交際費等の意義と範囲

交際費等の意義について租税特別措置法（法人税関係）通達（以下「措通」という。）

61 の 4（1）－1 は、次のように定めている。

「措置法 61 条の 4 第 3 項に規定する「交際費等」とは、交際費、接待費、機密費、その他の費用で法人がその得意先、仕入先その他事業に関係ある者等に対する接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいうのであるが、主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする。

- ① 寄附金
- ② 値引及び割戻し
- ③ 広告宣伝費
- ④ 福利厚生費
- ⑤ 給与等」

これは、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に定義された交際費等の範囲が、一般的な交際費の概念よりも範囲が広いといわれているため、①～⑤までの科目に属する性質のものは、交際費の範囲から除かれると明示しているものである¹⁶。

また、交際費等に含まれる費用の例示として、措通 61 の 4（1）－15 は、次のように定めている。

「次のような費用は、原則として交際費等の金額に含まれるものとする。ただし、措置法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号の規定の適用を受ける費用を除く。

- ① 会社の何周年記念又は社屋新築記念における宴会費、交通費及び記念品代並びに新船建造又は土木建築等における進水式、起工式、落成式等におけるこれらの費用（これらの費用が主として 61 の 4（1）－10 に該当するものである場合の費用を除く。）

（注）進水式、起工式、落成式等の式典の祭事のために通常要する費用は、交際費等に該当しない。

- ② 下請工場、特約店、代理店等となるため、又はするための運動費等の費用

（注）これらの取引関係を結ぶために相手方である事業者に対して金銭又は事業用資

¹⁶ 小山真輝編著『措置法通達逐条解説（法人税関係）』財経詳報社（平成 20 年）466・467 頁

産を交付する場合のその費用は、交際費等に該当しない。

- ③ 得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する金品等の費用（61の4（1）－10の2から61の4（1）－11まで、61の4（1）－13の（3）及び61の4（1）－18の（1））に該当する費用を除く。）
- ④ 得意先、仕入先その他の事業者に関係のある者（製造者又はその卸売業者と直接関係のないその製造業者の扱う商品を取扱う販売業者を含む。）等を旅行、観劇等に招待する費用（卸売業者が製造業者又は他の卸売業者から受入れる⑤の負担額に相当する金額を除く。）
- ⑤ 製造業者又は卸売業者がその製品又は商品の卸売業者に対し、当該卸売業者が、小売業者等を旅行、観劇等に招待する費用の全部又は一部を負担した場合のその負担額
- ⑥ いわゆる総会对策等のために支出する費用で総会屋等に対して会費、賛助会、寄附金、広告料、購読料等の名目で支出する金品に係るもの
- ⑦ 建設業者等が高層ビル、マンション等の建設に当り、周辺の住民の同意を得るために、当該住民又はその関係者を旅行、観劇等に招待し、又はこれらの者に酒食を提供した場合におけるこれらの行為のために要した費用
- ⑧ スーパーマーケット業、百貨店業等を営む法人が既存の商店街等に進出するに当り、周辺の商店等の同意を得るために支出する運動費等（営業補償等の名目で支出するものを含む。）の費用
- ⑨ 得意先、仕入先等の従業員等に対して取引の謝礼等として支出する金品の費用
- ⑩ 建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他これに類する費用
- ⑪ ①から⑩までに掲げるもののほか、得意先、仕入先等社外の者に対する接待、きょう応に要した費用で61の4（1）－1の①から⑤までに該当しないすべての費用」

この取扱いにおいては、原則として、交際費等の金額に含まれる費用が例示されているが、これらの費用に該当するものであっても、単独で行われていると認められる飲食等に係る1人当たり5,000円以下の飲食費については、一定の書類の保存要件の下、交際費等に該当しないものとして取り扱われる。

①については、交通費及び記念品代も交際費に含まれることを明らかにしたものであるが、この場合、招待を受けた得意先等が持参する祝金品があっても、それらは益金とされ

るものであり、相殺をしないでかかった費用の全額が交際費等とされる。また、式典での神事が終わった後での酒宴（いわゆる直会）は、古来からのしきたりとして行われているため、その祭事のために通常要する費用については交際費等とはしないこととされている¹⁷。

②については、運動費が相手方の従業員に対し、金銭を与え又は接待、供応等を行うことによって下請工場、特約店等の地位を得ようとする、いわば、賄賂的な費用であると考えられることから、交際費等に該当することとされている。なお、この場合の「事業用資産」とは、得意先である事業者においてたな卸資産又は固定資産として販売し又は使用することが明らかな物品をいう¹⁸。

③については、得意先、仕入先等社外の慶弔、禍福に際し支出する金品等の費用については、いわゆるおつきあいとしての贈答の性格を有するものであるから、交際費等に含まれることが明らかにされている。従業員又はその親族に対するもの、協同組合等が福利厚生事業の一環として組合員等に支出する災害見舞金等、自己又は特約店等の直属セールスマン等の慶弔、禍福に際し交付する金品の費用、自己の工場、工事現場等の下請企業の従業員に対し、その業務の遂行に関連して受けた災害に伴い、支出した見舞金は、福利厚生費的なものとしてそれぞれ交際費等とは取り扱わない¹⁹。

④については、仕入先その他事業に関係のある者等を旅行、観劇等に招待する費用は、取引関係を維持発展させるため、その取引先の従業員との親睦の度を深めるためのものであるから、交際費等に該当する旨が明らかにされている。この場合、卸売業者が製造業者又は他の卸売業者から旅行招待等の費用に充てるために受け入れる負担金については、製造業者等の交際費等となるので、その金額を除いた金額が交際費等とされる。また、広告宣伝のため一般消費者を旅行、観劇等に招待した場合の費用は、広告宣伝費とされる²⁰。

⑤について、④との違いは、製造業者等がその旅行、観劇等に対して協賛又は共催の関係にあることである²¹。

⑥については、総会屋対策に対して支出する金品が交際費等に該当する旨明らかにされている。「いわゆる総会対策等のため」に支出する金品に限って交際費等とされるのである

¹⁷ 前出（16）494 頁

¹⁸ 前出（16）495 頁

¹⁹ 前出（16）495 頁

²⁰ 前出（16）496 頁

²¹ 前出（16）496 頁

から、明らかに広告宣伝費や購読料等として実態のあるものについては交際費等とはされない²²。

⑦については、建設業者等が高層ビル、マンション等の建設に当たり支出するいわゆる地元対策費のうち交際費等に該当するものを明らかにしたものである。すなわち、地元対策費のうち、日照妨害等の損害賠償金の性格を有するものは交際費等には該当しないことはもちろんであるが、周辺の住民の同意を得るために、住民等を旅行、観劇に招待し、又は酒食を提供した場合の費用は交際費等に該当するのである。ただ、住民説明会等で通常の昼食の程度を超えない飲食物を提供する費用は、会議費に該当する²³。

⑧については、スーパーマーケットや百貨店が既存の商店街等に進出するに当たり支出する運動費等の費用が交際費等に該当することを明らかにしたものである。この運動費等には、既存の商店街等に対し、営業補償等の名目で支出するものも含まれる。既存の商店街等とスーパーマーケット等とは本来自由競争をすべきものであるから、この運動費等はマンション等の建設における日照妨害等にかかる損害賠償金的なものの支出とは考えられず、むしろ、下請工場等となるための運動費に類する支出と考えられるためである。これらの運動費等が、繰延資産である場合、交際費課税を受けるとともに、繰延資産として処理することになる²⁴。

⑨についてであるが、これは、企業対企業の取引に関連して、その従業員にいわゆる袖の下、心付け等として利益を享受させる場合に要した費用については、たとえ売上高にスライドするとしても得意先である事業者に帰属するものではないので、割戻し等ではなく、すべて交際費等に含まれることとしたものである。ただし、特約店等の従業員を対象として支出する報奨金品で一定の条件に該当するものについては、交際費等には含まれないものとされる²⁵。

⑩について、いわゆる談合金は、相手先で収益に計上されているといっても、自己に有利に入札を進めるため不正の請託に関連して支払うものであり、いわば、一種の賄賂のごときものであるから、贈答その他これに類する行為のための支出として、税務上交際費等に含めることとされているものである²⁶。

²² 前出（16）496 頁

²³ 前出（16）496 頁

²⁴ 前出（16）497 頁

²⁵ 前出（16）497 頁

²⁶ 前出（16）498 頁

⑪については、寄附金、値引き及び割戻し、広告宣伝費、福利厚生費、給与等に該当しないものはすべて交際費等に含まれることを明らかにしている。交際費等とは、接待、供応等の行為のために支出する費用をいうことからすれば当然のことである。

(2) 寄附金との区分

法人税法上の寄附金は、法人税法第 37 条第 7 項に次のように規定されている。

「寄附金、拋出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」

このように、法人税法第 37 条では、寄附金と交際費等とを区分しているのであるが、措置法通達 61 の 4 (1) - 2 は、両者の区分について、次のように規定している。

「事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが、金銭でした贈与は原則として寄附金とするものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

① 社会事業団体、政治団体に対する拠金

② 神社の祭礼等の寄贈金」

一般に、寄附金とは、反対給付のない一方的行為による金銭等の贈与をいうものとされ、他方、交際費課税の対象となる交際費等は、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであるから、これを念頭において判断していくことになるが、この通達では、一応の目安として、事業に直接関係のない者に対する金銭でした贈与は原則として寄附金とすることとしている²⁷。

(3) 販売費等との区分

イ. 売上割戻し等との区分

販売費等との区分においては、売上割戻し関係の費用との区分が、最も問題となるが、関連する通達の取扱いは、次のようになっている。

・ 売上割戻し等と交際費等との区分（措通 61 の 4 (1) - 3)

²⁷ 前出 (16) 468 頁

「法人がその得意先である事業者に対し、売上高若しくは売掛金の回収高に比例して、又は売上高の一定額ごとに金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほかに得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする。

注) 「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である企業自体に対して金銭を支出することをいうのであるから、その金額は当該事業者の収益に計上されるものである。」

この通達においては、得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用についても、売上割戻しに準ずるものとして交際費等に該当しないことを明らかにした。純粋な売上割戻し以外のものまで交際費等に該当しないこととした理由は、支出される金銭が得意先である事業者に取引の対価の修正額として帰属するものであり、また、その行為が企業間の正常な取引行為の一環として行われるものであることによる²⁸。

- ・売上割戻し等と同一の基準により物品を交付し又は旅行、観劇等に招待する費用
(措通 61 の 4(1)－4)

「法人がその得意先に対して物品を交付する場合又は得意先を旅行、観劇等に招待する場合には、たとえその物品の交付又は旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、その物品の交付のために要する費用又は旅行、観劇等に招待するために要する費用は交際費等に該当するものとする。ただし、物品を交付する場合であっても、その物品が得意先である事業者において棚卸資産若しくは固定資産として販売し若しくは使用することが明らかな物品（以下「事業用資産」という。）又はその購入単価が少額（おおむね 3,000 円以下）である物品（以下 61 の 4(1)－5 において「少額物品」という。）であり、かつ、その交付の基準が 61 の 4(1)－3 の売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、これらの物品を交付するために要する費用は、交際費等に該当しないものとすることができる。」

この通達において、事業用資産以外の物品の交付を交際費等に該当することとした理由は、事業用資産以外の物品を交付しても、得意先である事業者の事業の用に供されるものではなく、専らその役員、使用人の個人的欲望を満足させるものであり、企業間の正常な

²⁸ 前出 (16) 469 頁

取引行為の一環として支出するものではないこと等から、交際費等とされたものである²⁹。

これに対し、事業用資産を交付し、その交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一である場合には、その交付のために要する費用は、交際費等に該当しない。これらの場合、事業用資産とは、得意先である事業者において棚卸資産又は固定資産として販売し、又は使用することが明らかな資産をいう³⁰。また、旅行、観劇は結局は得意先の役員又は使用人の個人的欲望を満足させるものであり、性格的に事業用資産以外の資産を交付したことで何ら変わりがないことにより、交際費等として取り扱われる³¹。

・ 景品引換券付販売等により得意先に対して交付する景品の費用（措通 61 の 4(1)－5）

「製造業者又は卸売業者が得意先に対しいわゆる景品引換券付販売又は景品付販売により交付する景品については、その景品（引換券により引き換えられるものについては、その引き換えられる物品をいう。）が少額物品であり、かつ、その種類及び金額が当該製造業者又は卸売業者で確認できるものである場合には、その景品の交付のために要する費用は交際費等に該当しないものとする事ができる。」

（注） 景品引換券付販売に係る景品の交付に要する費用を基本通達 9－7－3 により未払金に計上している場合においても、当該費用が交際費等に該当するかどうかは、実際に景品を交付した事業年度においてこの通達を適用して判定することとし、交際費等に該当するものは当該事業年度の交際費等の額に含めて損金不算入額を計算する。」

景品引換券付販売とは、売上高に応じて得意先に景品引換券を交付し、その引換券の一定枚数又は点数に応じて物品と引き換えることとしているものであるため、製造業者又は卸売業者が得意先に対して景品引換券付販売により交付する景品は、本質的には売上割戻しに代えて物品を得意先に交付するものと変わらない。したがって、その交付を約束している物品が事業用資産以外のものである場合には、交際費等とすべきものといえる³²。

すなわち、製造業者又は卸売業者が、その得意先に対し景品引換券付販売又は景品付販売により交付する景品の費用については、事業用資産である場合を除き、原則として、交際費等とすべきであるが、次に掲げる要件のすべてに該当するものである場合には、それが一つの販売手法として一般に行われるものであるところから、交際費等に該当しないも

²⁹ 前出（16）470 頁

³⁰ 前出（16）470 頁

³¹ 前出（16）470 頁

³² 前出（16）471 頁

のとすることができることになっている。

① その景品の種類および金額が製造業者又は卸売業者で確認できるものであること。

この条件が付けられているのは、景品が単一でない場合が多く、引き換えられるものに事業用資産と非事業用資産が混在し、これを区別することが必要となるためであり、また、引き換えられた景品が金額基準を超える物品であるかどうかを判別することが必要となるためである。

② その景品が少額物品（購入単価がおおむね 3,000 円以下である物品をいう。）であること。

この場合、少額の判定は製造業者等における購入単価であるから、一括購入等により市価より割安になっている場合にはその購入価額によって判定することになる。なお、その景品が景品引換券の点数又は枚数等に応じ、ここにいう少額なものからすこぶる高額なものまで多種類にわたっている場合には、そのうち少額なものについては、他の要件が充足される限り交際費等に該当しないこととすることができるのである³³。

・売上割戻し等の支払に代えてする旅行、観劇等の費用（措通 61 の 4(1)－6）

「法人が、その得意先に対して支出する 61 の 4(1)－3 に該当する売上割戻し等の費用であっても、一定額に達するまでは現実に支払をしないで預り金等として積み立て、一定額に達した場合に、その積立額によりその得意先を旅行、観劇等に招待することとしているときは、その預り金等として積み立てた金額は、その積み立てた日を含む事業年度の所得の金額（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度の連結所得の金額）の計算上損金の額に算入しないで、旅行、観劇等に招待した日を含む事業年度において交際費等として支出したものとする。

（注） この場合に、たまたまその旅行、観劇等に参加しなかった得意先に対し、その預り金等として積み立てた金額の全部又は一部に相当する金額を支払ったとしても、その支払った金額は交際費等に該当する。」

この通達は、売上割戻しの支払いに代え、一定額に達するまでは預り金等として積み立て、一定額に達した場合に、その積立額により、得意先を旅行、観劇等に招待することとしているケースが見受けられるため、この場合にも、その積立てが当初から旅行、観劇等を目的とするものであることに着目し、単なる旅行積立てであって売上割戻しではなく、

³³ 前出（16）471-472 頁

したがって、旅行、観劇等に招待した日を含む事業年度に交際費等を支出したものとする
ことが明らかにされたものである³⁴。

・ 事業者に金銭等で支出する販売奨励金等の費用（措通 61 の 4(1)－7)

「法人が販売促進の目的で特定の地域の得意先である事業者に対して販売奨励金等として
金銭又は事業用資産を交付する場合のその費用は、交際費等に該当しない。ただし、その
販売奨励金等として交付する金銭の全部又は一部が 61 の 4(1)－15 の(5)に掲げる交際費等
の負担額として交付されるものである場合には、その負担額に相当する部分の金額につい
てはこの限りでない。

（注） 法人が特約店等の従業員等（役員及び従業員をいう。以下同じ。）を被保険者とす
るいわゆる掛捨ての生命保険又は損害保険（役員、部課長その他特定の従業員等のみを被
保険者とするものを除く。）の保険料を負担した場合のその負担した金額は、販売奨励金等
に該当する。」

この通達における得意先である事業者は、その奨励金等を支出する法人の直接の取引先
ではなく、例えば、その取引先が卸売業者である場合のその得意先である小売業者も含ま
れる。つまり、取引系列を同じくするのであれば間接的支出も販売奨励金等として取り扱
われるのである。

なお、その支出の目的が得意先である事業者に対する赤字補填のための資金支援で、明
らかに贈与と認められる場合には、寄附金として取り扱われることも生ずるので注意を要
する³⁵。

ロ． 情報提供料との区分

販売費等の中で情報提供料と交際費等との区分については、次のように定められている。

・ 情報提供料と交際費等との区分（措通 61 の 4(1)－8)

「法人が取引に関する情報の提供又は取引の媒介、代理、あっせん等の役務の提供（以
下 61 の 4(1)－8 において「情報提供等」という。）を行うことを業としていない者（当該
取引に係る相手方の従業員等を除く。）に対して情報提供等の対価として金品を交付した場
合であっても、その金品の交付につき例えば次の要件のすべてを満たしている等その金品

³⁴ 前出（16）474 頁

³⁵ 前出（16）475 頁

の交付が正当な対価の支払であると認められるときは、その交付に要した費用は交際費等に該当しない。

- ① その金品の交付があらかじめ締結された契約に基づくものであること。
- ② 提供を受ける役務の内容が当該契約において具体的に明らかにされており、かつ、これに基づいて実際に役務の提供を受けていること。
- ③ その交付した金品の価額がその提供を受けた役務の内容に照らし相当と認められること。

(注) この取扱いは、その情報提供等を行う者が非居住者又は外国法人である場合にも適用があるが、その場合には、その受ける金品に係る所得が所得税法第 161 条各号又は法第 138 条各号に掲げる国内源泉所得のいずれかに該当するときは、これにつき相手方において所得税又は法人税の納税義務が生ずることがあることに留意する。」

情報提供料等と交際費等との区分については、措通 61 の 4 (1) - 15 交際費等に含まれる費用の例示⑨において、得意先、仕入先等の従業員に対して取引の謝礼等として支出する金品の費用を交際費等を含めることとされていることとの関係から、専門の仲介業者や商社などの情報提供又は仲介等を専門とする者以外の者に対して支払う情報提供料や取扱手数料が交際費等に含まれるかどうかの取扱いが必ずしも判然としない面が生ずる。

しかし、かかる情報提供料等のすべてを交際費等を含めるべきではなく、正当な取引の対価としてのものであれば「手数料」等として損金算入が認められてしかるべきである。ただ、正当な取引の対価かどうかの区分は相当困難である。そこで、この情報提供料等と交際費等の区分に関して、事前の契約に基づいて交付される金品でその金額がその受けるサービスの対価として妥当なものであるため正当な取引の対価として認められるものについては、交際費等に該当しないものとして取り扱うこととされている。

この通達の対象となる者は、情報提供等を行うことを業としていない法人又は個人であり、業とする者については、当然に手数料等に分類されることになる³⁶。

ハ．災害等見舞金等

販売費等に関連するものとして、得意先に対する災害見舞金等と交際費等との区分については、次のように定められている。

- ・ 災害の場合の取引先に対する売掛債権の免除等（措通 61 の 4(1) - 10 の 2）

³⁶ 前出（16）477 頁

「法人が、災害を受けた得意先等の取引先（以下 61 の 4(1)－10 の 3 までにおいて「取引先」という。）に対してその復旧を支援することを目的として災害発生後相当の期間（災害を受けた取引先が通常の営業活動を再開するための復旧過程にある期間をいう。以下 61 の 4(1)－10 の 3 において同じ。）内に売掛金、未収請負金、貸付金その他これらに準ずる債権の全部又は一部を免除した場合には、その免除したことによる損失は、交際費等に該当しないものとする。

既に契約で定められたリース料、貸付利息、割賦販売に係る賦払金等で災害発生後に授受するものの全部又は一部の免除を行うなど契約で定められた従前の取引条件を変更する場合及び災害発生後に新たに行う取引につき従前の取引条件を変更する場合も、同様とする。

（注） 「得意先等の取引先」には、得意先、仕入先、下請工場、特約店、代理店等のほか、商社等を通じた取引であっても価格交渉等を直接行っている場合の商品納入先など、実質的な取引関係にあると認められる者が含まれる。」

この通達において、売掛金等の債権を免除した場合に、その免除したことに合理的な理由がなければ、免除した金額に相当する金額は原則として寄附金あるいは交際費として取り扱うこととなる。また、納品した商品が被災した、あるいは取引先が被災したといった事情がある場合に、震災費用通達と同様、売掛金等の債権の免除は、寄附金や交際費等に該当しない旨が明らかにされたものである³⁷。また、既に契約で定められているリース料、貸付利息、割賦代金等で災害発生後に授受するものや災害発生後に新たに行う取引につき従前の取引条件を変更するものについても同様に扱うこととされている。

なお、（注）に列挙されている「得意先等の取引先」には、何らかの取引関係があれば親子会社間における売掛債権の全部又は一部の免除であっても、その被災した法人が通常の営業活動を再開するための復旧過程にある期間内において復旧支援を目的として行われるものであれば、寄附金や交際費に該当しないことになる³⁸。

・取引先に対する災害見舞金等（措通 61 の 4(1)－10 の 3）

「法人が、被災前の取引関係の維持、回復を目的として災害発生後相当の期間内にその取引先に対して行った災害見舞金の支出又は事業用資産の供与若しくは役務の提供のため

³⁷ 前出（16）483 頁

³⁸ 前出（16）483 頁

に要した費用は、交際費等に該当しないものとする。

(注)1 自社の製品等を取り扱う小売業者等に対して災害により滅失又は損壊した商品と同種の商品を交換又は無償で補てんした場合も、同様とする。

2 事業用資産には、当該法人が製造した製品及び他の者から購入した物品で、当該取引先の事業の用に供されるもののほか、当該取引先の福利厚生の一環として被災した従業員等に供与されるものを含むものとする。

3 取引先は、その受領した災害見舞金及び事業用資産の価額に相当する金額を益金の額に算入することに留意する。ただし、受領後直ちに福利厚生の一環として被災した従業員等に供与する物品並びに令第133条に規定する使用可能期間が1年未満であるもの及び取得価額が10万円未満のものについては、この限りでない。」

法人が、得意先の社外の者の慶弔、禍福に際し一般的に支出する費用は、税法で規定する慰安、贈答その他これらに類する行為のために要する費用に該当することから、従来から交際費等として取り扱われている。しかしながら、法人が、その得意先等の取引先が被災したことにより、従前の取引関係の維持・回復を目的として、取引先の復旧過程において支出する災害見舞金等は、慰安・贈答のために要する費用というよりは、むしろ取引先の救済を通じて自らが蒙る損失を回避するための費用であるとみることができる。したがって、このような災害見舞金等については、その実質に着目して震災費用通達において交際費等に該当しないものとして取り扱うこととされていたが、その取扱いを一般的な取扱いとしての文言が整理された上、措置法通達として整備されたものである³⁹。

・自社製品等の被災者に対する提供（措通61の4(1)－10の4）

「法人が不特定又は多数の被災者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用は、交際費等に該当しないものとする。」

阪神・淡路大震災にみられたように、法人が行う被災者に対する自社製品等の提供は、災害という緊急性に鑑みて抛出が行われるものであり、また、人道的見地や社会的要請に基づき行われる場合が多いものと考えられる。このような場合の物資等の提供は、国や地方公共団体が行う被災者に対する供給と同様な側面を有しているものとみることができ、また、一方では、その経済的効果からいえば、広告宣伝費に準ずる側面を有しているとみることができ。したがって、特定のごく限られた者のみに対する贈答（利益供与）を目

³⁹ 前出（16）486頁

的としたものは除き、その提供先が不特定又は多数の被災者である救援物資等の提供は、寄附金や交際費等に該当しないこととすることが明らかにされている⁴⁰。

・ 協同組合等が支出する災害見舞金等（措通 61 の 4(1)－11）

「協同組合等がその福利厚生事業の一環として一定の基準に従って組合員その他直接又は間接の構成員を対象にして支出する災害見舞金等は、協同組合等の性格にかえりみ、交際費等に該当しないものとする。」

農業共同組合や中小企業等共同組合など法人税法別表第三に掲げる共同組合等の組合員である農家や中小企業者は、一般的にいて一般消費者に該当せず、したがって、協同組合等からみれば、組合員は購買又は販売などを行う得意先である事業者（生産者）という関係にある。しかしながら、農業協同組合等は、もともと協同事業体としての性格を持ち、組合員の福利厚生は一般にその本来の目的事業である。したがって、その福利厚生のための災害見舞金等を交際費等とするのは、実情に即さない措置となる。そこで、交際費等に該当しないものとして取り扱うこととされたものである⁴¹。

二．特約店従業員等に対する費用

販売費等に関連するものとして、特約店従業員等に対して販売促進等を目的とする費用があるが、それらと交際費等との区分については、次のように定められている。

・ 特約店等のセールスマンのために支出する費用（措通 61 の 4(1)－13）

「製造業者又は卸売業者が自己又はその特約店等に専属するセールスマン（その報酬につき所得税法第 204 条の規定の適用を受ける者に限る。）のために支出する次の費用は、交際費等に該当しない。

- ① セールスマンに対し、その取扱数量又は取扱金額に応じてあらかじめ定められているところにより交付する金品の費用
- ② セールスマンの慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- ③ セールスマン又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って交付する金品の費用

⁴⁰ 前出（16）487 頁

⁴¹ 前出（16）488 頁

(注) ①に定める金品の交付に当たっては、同条第 1 項の規定により所得税の源泉徴収をしなければならないことに留意する。」

所得税法第 204 条適用者であるセールスマンについては、①所得税法上、その交付が取扱高等を基礎とするものである限り、たとえ物品であっても外交員報酬として源泉徴収を要すると考えられ、金銭で支出する場合と差別するいわれはないこと、②外交員報酬につき所得税が源泉徴収され事業所得者となるものであるといっても、例えば、化粧品業界や保険会社等におけるセールスマンは、自己の店舗を有して事業を営んでいるわけではなく、その性格はどちらかといえばサラリーマンに近い存在であるから、それらに対する福利厚生費等の支出は、専属下請業者の従業員等に支出する福利厚生費等に対する取扱いに準ずることがより納得できるものとなること、③これらのことはその特約店だけでなく、自己の直属セールスマンについても同様であることから、自己又は特約店の直属セールスマンに支出する上記通達①～③に支出する費用については交際費等に該当しないものとして取り扱われる⁴²。

・特約店等の従業員等を対象として支出する報奨金品（措通 61 の 4(1)－14）

「製造業者又は卸売業者が専ら自己の製品等を取り扱う特約店等の従業員等に対し、その者の外交販売に係る当該製品等の取扱数量又は取扱金額に応じてあらかじめ明らかにされているところにより交付する金品の費用については、61 の 4(1)－13 の(1)に掲げる費用の取扱いの例による。」

製造業者又は卸売業者が自己又はその特約店等に専属するセールスマンで、その報酬につき所得税法第 204 条の規定の適用を受ける者に対して支出する報奨金品については、措置法通達 61 の 4(1)－13 により交差費等に該当しないことが明らかにされている。しかし、特約店等のセールスマンが、その特約店等との関係において所得税法第 204 条適用者ではなく、一般の従業員等であった場合に、交際費等に該当するのではないかという疑問があった。しかし、セールスマンといっても、その契約の態様はかなり複雑であって、その特約店等と純粹の販売委託契約にある者ばかりでなく、雇用関係にある者又は両者の折衷的な関係にある者等も考えられ、それを契約形式の違いだけで製造業者等の交付する報奨金品の性格を一方的に交際費等として決めつけることは必ずしも実情に即さない。そこで、セールスマンの報奨金品の例に準じ交際費等に該当しないものとして取り扱うことが明ら

⁴² 前出（16）489 頁

かにされたものである⁴³。

・下請企業の従業員等のために支出する費用（措通 61 の 4(1)－18)

「次に掲げる費用は、業務委託のために要する費用等として交際費等に該当しないものとする。

- ① 法人の工場内、工事現場等において、下請企業の従業員等がその業務の遂行に関連して災害を受けたことに伴い、その災害を受けた下請企業の従業員等に対し自己の従業員等に準じて見舞金品を支出するために要する費用
- ② 法人の工場内、工事現場等において、無事故等の記録が達成されたことに伴い、その工場内、工事現場等において経常的に業務に従事している下請企業の従業員等に対し、自己の従業員等とおおむね同一の基準により表彰金品を支給するために要する費用
- ③ 法人が自己の業務の特定部分を継続的に請け負っている企業の従業員等で専属的に当該業務に従事している者（例えば、検針員、集金員等）の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用を負担する場合のその負担額
- ④ 法人が自己の従業員等と同等の事情にある専属下請先の従業員等又はその親族等の慶弔、禍福に際し、一定の基準に従って支給する金品の費用」

この通達は、交際費等に該当しないものを示したものであるが、単に下請関係にあるというに止まる企業の従業員等に対して上記のような費用を支出しても、自己の工場等内で従事している者でないところから、その費用は交際費等に該当することになる⁴⁴。

ホ. その他

・現地案内等に要する費用（措通 61 の 4(1)－17)

「次に掲げる費用は、販売のために直接要する費用として交際費等に該当しないものとする。

- ① 不動産販売業を営む法人が、土地の販売に当たり一般の顧客を現地に案内する場合の交通費又は食事若しくは宿泊のために通常要する費用
- ② 旅行あっせん業を営む法人が、団体旅行のあっせんをするに当たって、旅行先の決

⁴³ 前出（16）491 頁

⁴⁴ 前出（16）503 頁

定等の必要上その団体の責任者等特定の者を事前にその旅行予定地に案内する場合の交通費又は食事若しくは宿泊のために通常要する費用（旅行先の旅館業者等がこれらの費用を負担した場合におけるその負担した金額を含む。）

- ③ 新製品、季節商品等の展示会等に得意先等を招待する場合の交通費又は食事若しくは宿泊のために通常要する費用
- ④ 自社製品又は取扱商品に関する商品知識の普及等のため得意先等に当該製品又は商品の製造工場等を見学させる場合の交通費又は食事若しくは宿泊のために通常要する費用」

この通達の①～④の費用は、狭義の営業費（営業直接費）であって相手方を接待、供応、慰安等する性格が希薄であると認められることから、その交通費又は食事若しくは宿泊のために通常要する費用については交際費等に該当しないこととされているものである。その際、併せて行う宴会等の費用があれば、その費用は交際費等とされる⁴⁵。

（4）広告宣伝費との区分

広告宣伝費と交際費等との区分については、次のような取扱いが定められている。

・ 広告宣伝費と交際費等の区分（措通 61 の 4(1)－9）

「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- ① 製造業者又は卸売業者が、抽せんにより、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用又は一般消費者を旅行、観劇等に招待するために要する費用
- ② 製造業者又は卸売業者が、金品引換券付販売に伴い、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用
- ③ 製造業者又は販売業者が、一定の商品等を購入する一般消費者を旅行、観劇等に招待することをあらかじめ広告宣伝し、その購入した者を旅行、観劇等に招待する場合のその招待のために要する費用
- ④ 小売業者が商品の購入をした一般消費者に対し景品を交付するために要する費用
- ⑤ 一般の工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用（これらの者に対する通常の茶菓等の接待に要する費用を含む。）
- ⑥ 得意先等に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用

⁴⁵ 前出（16）502 頁

- ⑦ 製造業者又は卸売業者が、自己の製品又はその取扱商品に関し、これらの者の依頼に基づき、継続的に試用を行った一般消費者又は消費動向調査に協力した一般消費者に対しその謝礼として金品を交付するために通常要する費用

(注) 例えば、医薬品の製造業者（販売業者を含む。以下 61 の 4(1)－9 において同じ。）における医師又は病院、化粧品の製造業者における美容業者又は理容業者、建築材料の製造業者における大工、左官等の建築業者、飼料、肥料等の農業用資材の製造業者における農家、機械又は工具の製造業者における鉄工業者等は、いずれもこれらの製造業者にとって一般消費者には当たらない。」

交際費等と広告宣伝費との区分について、「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するもの」は広告宣伝費となることが明らかにされている。この場合の不特定多数の者は、一般的には一般消費者を想定している。得意先に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用は、一般消費者に対するものとは限らないが、新製品等の周知宣伝を目的とするものであることから、広告宣伝費とされるのである。一般消費者に該当しないものの中で、ややまぎらわしいとされる事例のいくつかを(注)に列挙することにより例示している⁴⁶。

- ・ 商慣行として交付する模型のための費用（措通 61 の 4(1)－19）

「建物、プラント、船舶等の建設請負等をした建設業者又は製造業者が、その発注者に対して商慣行として当該建設請負等の目的物の模型を交付するために通常要する費用は、交際費等に含まれないものとする。」

模型を作成するために要する費用は、交付が儀礼的に行われるものではなく、商慣行として古くから行われているものであり、一種の建設原価又は製造原価的なものと認められることから、交際費等に該当しないものとされている。しかし、特殊な素材で高価なものを作成して交付するような場合には、交際費等とされる⁴⁷。

- ・ カレンダー、手帳等に類する物品の範囲（措通 61 の 4(1)－20）

「措置法令第 37 条の 5 第 2 項第 1 号に規定する「これらに類する物品」とは、多数の者に配付することを目的とし主として広告宣伝的効果を意図する物品でその価額が少額であるものとする。」

⁴⁶ 前出（16）479-480 頁

⁴⁷ 前出（16）504 頁

この通達により、交際費等から除かれる「これらに類する物品」について、除かれた趣旨からして、多数の者に配布することを目的とし主として広告宣伝的効果を意図する物品でその価額が少額であるものということが定義された。例としては、社名入りライター、ゴルフボール、価額が少額なシャープペンシル又はボールペン等のようなものである⁴⁸。

(5) 福利厚生費との区分

交際費等の支出は、従業員も対象になる。そこで、福利厚生費との区分については、次のような取扱いが定められている。

・福利厚生費と交際費等との区分（措通 61 の 4（1）－10）

「社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- ① 創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用
- ② 従業員等（従業員等であった者を含む。）又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用」

福利厚生費については、措置法第 61 条の 4 第 3 項第 1 号で、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用を交際費等から除いているところであるが、本通達では、さらに社内の行事に際して支出される金額のうち福利厚生費に分類されるものが例示されている。

①において、新社屋落成式等に際し、従業員におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用は福利厚生費とされるが、ここでいう「社内において」とは、必ずしも社内において供与されることをいうのではなく、従業員等に供与される飲食に要する費用の程度の判断の基準として示したものである。したがって、例えば、社内に適当な場所がないため、社外で行う場合であっても、その飲食の程度が社内で行う場合と同程度のものであれば、その費用は交際費等には含まれない。なお、得意先等を招待して行う宴会費等は交際費等とされるため、その際併せて従業員等を参加させても、それらは区分することなく、すべて交際費等とされる。

また、②では、従業員等又はその親族等の慶弔、禍福に際して支給する金品のほか、元従業員等の本人又はその親族等に係るものも福利厚生費に含めることを明らかにしたもの

⁴⁸ 前出（16）505 頁

であるが、この従業員等には役員も含まれることから、役員であった者等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品も交際費等とはならない⁴⁹。

(6) 給与等との区分

従業員に対して支出される福利厚生費名用の費用であっても、それが経済的利益として所得税が課税されることがある（所得税法第 36 条）。そのため、給与等と交際費等との区分については、次のような取扱いが定められている。

・給与等と交際費等との区分（措通 61 の 4（1）－12）

「従業員等に対して支給する次のようなものは、給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとする。

- ① 常時給与される昼食等の費用
- ② 自社の製品、商品等を原価以下で従業員等に販売した場合の原価に達するまでの費用
- ③ 機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの」

この通達は給与とされる経済的な利益は、従業員等としての職務に対し与えられるものであるから、交際費等に含まれないことを明らかにしたものである。なお、③で機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給した金額でその費途が不明であるもの又は法人の業務のために使用したことが明らかでないものと認められるものについては、給与とすることとされているが、このように、従業員等に支給されたいわゆる渡切交際費ではなく、法人として支出したことは領収書その他で明らかであるとしても、その費途が明らかでないものについては、必要経費としての心証に欠けるものとして、その金額が損金不算入とされるので注意を要する⁵⁰。

(7) 会議費等との区分

社内会議であれ社外関係者との会議であっても、その会議の際に食事等が供される場合が多いので、その場合の会議費等と交際費等との区分が問題となる。そのため、そのような取扱いが定められている。

・会議に関連して通常要する費用の例示（措通 61 の 4(1)－21）

⁴⁹ 前出（16）481-482 頁

⁵⁰ 前出（16）488-489 頁

「会議に際して社内又は通常会議を行う場所において通常供与される昼食の程度を超えない飲食物等の接待に要する費用は、原則として措置法令第 37 条の 5 第 2 項第 2 号に規定する「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」に該当するものとする。

(注) 1 会議には、来客との商談、打合せ等が含まれる。

2 本文の取扱いは、その 1 人当たりの費用の金額が措置法令第 37 条の 5 第 1 項に定める金額を超える場合であっても、適用があることに留意する。」

交際費等から除かれる費用として「会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用」が掲げられているが、会議終了後、お茶代わりにビール 1～2 杯程度を提供しても会議費から外れるのかどうかという疑問が生ずる。

しかし、そのようなシビアな解釈をするのは不合理であり、「通常供与される昼食の程度を超えない飲食物等の接待」に要する費用については会議費として取り扱うこととされている。なお、「社内又は通常会議を行う場所において通常供与される」というのは、昼食の程度を表す形容詞としての意味合いを持つものであるから、会議場所での出前により提供されるような程度の食事であれば、都合によって外部の食堂やレストランへ出掛けたからといって取扱いが異なるものではない⁵¹。

なお、平成 18 年度の税制改正において、従来、交際費等に該当していた飲食費（社内飲食費を除く。）のうち 1 人当たり 5,000 円以下のものが、一定の要件の下で一律に交際費等の範囲から除外されているが、従来から交際費等に該当しないこととされている会議費等（会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用など）については、1 人当たり 5,000 円超のものであっても、その費用が通常要する費用として認められるものである限りにおいて、交際費等に該当しない⁵²。

・旅行等に招待し、併せて会議を行った場合の会議費用（措通 61 の 4(1)－16）

「製造業者又は卸売業者が特約店その他の販売業者を旅行、観劇等に招待し、併せて新製品の説明、販売技術の研究等の会議を開催した場合において、その会議が会議としての実体を備えていると認められるときは、会議に通常要すると認められる費用の金額は、交際費等の金額に含めないことに取り扱う。

⁵¹ 前出（16）506 頁

⁵² 前出（16）506 頁

（注） 旅行、観劇等の行事に際しての飲食等は、当該行事の実施を主たる目的とする一連の行為の一つであることから、当該行事と不可分かつ一体的なものとして取り扱うことに留意する。ただし、当該一連の行為とは別に単独で行われていると認められる場合及び本文の取扱いを受ける会議に係るものと認められる場合は、この限りでない。」

この通達における「会議に通常要すると認められる費用」とは、会議に関連しての茶菓費、会議場までの旅費、会議開催地での通常の宿泊費などをいい、会議開催地での宴会等の費用はここにいう通常要する費用には含まれない。その会議が会議としての実態を備えている場合において、宴会等が行われているときは、その宴会等に要した費用の額だけが交際費等として取り扱われる。また、ゴルフ・観劇・旅行等の催事に際しての飲食等については、通常、それらの催事を実施することを主たる目的とする一連の行為の一つとして実施されるものであり、飲食等は主たる目的である催事と不可分かつ一体的なものとして一連の行為に吸収される行為と考えられる。したがって、飲食等がそれら一連の行為とは別に単独で行われていると認められる場合を除き、それら一連の行為のために要する費用の全額が、原則として、交際費等に該当するものとされる⁵³。

（8）交際費等の支出方法

交際費等の損金不算入は、各事業年度において「支出」する交際費等の額が対象となるので、当該「支出」等の意義が問題となる。そこで、次のような取扱いが定められている。

・交際費等の支出の意義（措通 61 の 4(1)－24）

「措置法第 61 条の 4 第 1 項に規定する各事業年度において支出した交際費等とは、交際費等の支出の事実があったものをいうのであるから、次の点に留意する。

- ① 取得価額に含まれている交際費等で当該事業年度の損金の額に算入されていないものであっても、支出の事実があった事業年度の交際費等に算入するものとする。
- ② 交際費等の支出の事実のあったときとは、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のあったときをいうのであるから、これらに要した費用につき仮払又は未払等の経理をしているとしないとを問わないものとする。」

①に関連し、資産の取得原価額等に含まれている交際費等がある場合措置法通達 61 の 4(2)－7 の取扱いによることになる⁵⁴。

⁵³ 前出（16）501 頁

⁵⁴ 前出（16）512 頁

・原価に算入された交際費等の調整（措通 61 の 4(2)－7）

「法人が支出した交際費等の金額のうちに棚卸資産若しくは固定資産の取得価額又は繰延資産の金額（以下 61 の 4(2)－7 において「棚卸資産の取得価額等」という。）に含めたため直接当該事業年度の損金の額に算入されていない部分の金額（以下 61 の 4(2)－7 において「原価算入額」という。）がある場合において、当該交際費等の金額のうちに措置法第 61 条の 4 第 1 項の規定により損金の額に算入されないこととなった金額（以下 61 の 4(2)－7 において「損金不算入額」という。）があるときは、当該事業年度の確定申告書において、当該原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額を限度として、当該事業年度終了の時における棚卸資産の取得価額等を減額することができるものとする。この場合において、当該原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額は、当該損金不算入額に、当該事業年度において支出した交際費等の金額のうちに当該棚卸資産の取得価額等に含まれている交際費等の金額の占める割合を乗じた金額とすることができる。

（注） この取扱いの適用を受けた場合には、その減額した金額につき翌事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、翌連結事業年度）において決算上調整するものとする。」

棚卸資産若しくは固定資産の取得原価又は繰延資産の金額（以下「棚卸資産の取得原価等」という。）について、交際費損金不算入額相当額の減額を認めることとされているのは、交際費等の損金不算入額の計算が、支出ベースで行われ、棚卸資産の取得原価等に含まれているため結果的に当期の損金とされていない交際費等についても損金不算入額が生じ、当期限りでみれば二重課税となることについての調整が図られたものである⁵⁵。

・交際費等の支出の相手方の範囲（措通 61 の 4(1)－22）

「措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」

製造業者における間接の得意先である小売店、直接の取引関係のある者の役員又は従業員のほか、自己の役員、従業員、株主等に対する接待、供応等は、会議費等他の科目に分類されるものを除き、税法上の交際費等とされる⁵⁶。

⁵⁵ 前出（16）517 頁

⁵⁶ 前出（16）507 頁

・交際費等の支出の方法（措通 61 の 4(1)－23）

「措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する法人の支出する交際費等は、当該法人が直接支出した交際費等であると間接支出した交際費等であるとを問わないから、次の点に留意する。

① 2 以上の法人が共同して接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為をして、その費用を分担した場合においても交際費等の支出があったものとする。

② 同業者の団体等が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為をしてその費用を法人が負担した場合においても、交際費等の支出があったものとする。

③ 法人が団体等に対する会費その他の経費を負担した場合においても、当該団体が専ら団体相互間の懇親のための会合を催す等のために組織されたと認められるものであるときは、その会費等の負担は交際費等の支出があったものとする。

（注） 措置法令第 37 条の 5 第 1 項に規定する「飲食その他これに類する行為のために要する費用として支出する金額」とは、その飲食等のために要する費用の総額をいう。したがって、措置法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号の規定の適用に当たって、例えば、本文の①又は②の場合におけるこれらの法人の分担又は負担した金額については、その飲食等のために要する費用の総額を当該飲食等に参加した者の数で除して計算した金額が 5,000 円以下であるときに、同号の規定の適用があることに留意する。ただし、分担又は負担した法人側に当該費用の総額の通知がなく、かつ、当該飲食等に要する 1 人当たりの費用の金額がおおむね 5,000 円程度に止まると想定される場合には、当該分担又は負担した金額をもって判定して差し支えない。」

交際費課税制度の対象となる交際費等の範囲から 1 人当たり 5,000 円以下の一定の飲食費が所定の書類の保存要件が付された上で除外されているが、この場合の 1 人当たりの飲食費の計算に当たっては、個々の得意先等が飲食店等においてそれぞれの程度の飲食等を実際に行ったかどうかにかかわらず、飲食費の総額を単純に当該飲食等に参加した人数で除して計算した金額で判定することになる。また、交際費等の範囲から除かれる飲食費は、1 人当たりの金額が 5,000 円以下の費用それ自体が対象となることから、1 人当たりの金額が 5,000 円を超える費用については、その費用のうちその超える部分だけが交際費等に該当するものではなく、その費用のすべてが交際費等に該当することになる⁵⁷。

⁵⁷ 前出（16）508 頁

第2章 諸外国との比較

第1節 アメリカ

1. 概要

アメリカの交際費課税制度には、一般的な損金算入原則が存在している。交際費を損金算入するためには、まず内国歳入法（Internal Revenue Code, 以下「IRC」という。）第162条に掲げる以下の要件を満たさなければならない。その費用が通常かつ必要であること（ordinary and necessary）、その費用の額が妥当であること（reasonable）、その費用が事業あるいは利益を生ずる活動に伴って発生したものであること（proximate relation to the taxpayer's business or income producing activity）である。また、個人的な費用、生活費又は家族に関する費用は、損金に算入できない⁵⁸。「通常かつ必要」の定義は、IRC上定められていないため、裁判所は通常の商慣習に沿って判定している。

2. 交際費の意義

（1）交際費の定義

交際費とは、交際に関連する行為（接待、慰安、娯楽等）についての支出をいう。財務省規則においてははっきりとした定義はされていないが、「（交際費とは）一般に接待、慰安、娯楽をいい、ナイトクラブやカクテル・ラウンジでの接待、劇場、カントリークラブ、ゴルフやアスレチッククラブ、スポーツイベント、狩り、釣り、休暇及びそれに類する旅行をいう⁵⁹。」と謳っている。交際費には、個人的な欲求、生活上の必要性は満たすものの、明らかに慰安や娯楽と考えられないものは含まない。たとえば、残業をしている従業員に対して会社が支給する食費や、出張中の従業員に対して会社が費用を負担するホテル代等は、交際費に該当しない。交際費であるかを判定する際は、客観的テスト（Objective Test）が適用されなければならない⁶⁰。

（2）交際費に関連する費用

イ. 交際費関連施設（Entertainment Facilities）

交際費関連施設とは、交際接待目的で使用される不動産及び動産のことであり、自己所

⁵⁸ 千田裕、田中由美恵「諸外国における交際費」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』日本税務研究センター編 財経詳報社（平成16年）300頁

⁵⁹ 前出（58）303頁

⁶⁰ 前出（58）303-304頁

有であるか賃貸であるかを問わない。ヨット、狩猟用のロッジ、プール、テニスコート、ボーリング場、飛行機、ホテルのスイートルーム、別荘等が該当する。また、有形資産だけでなく、狩猟権のような無形資産も含む。交差接待に伴って使用されればどんなにその使用割合が少なくても、交際費関連施設費と認定される。交際費関連施設に該当すると、それについて発生する一切の費用は否認される。これは、大変厳しい要件のようだが、例外規定が2つある。

1つは、交際接待を受ける側にとって、報酬、賞金等として個人の課税対象所得となる場合である。2つめの例外は、交際費関連施設内で発生した、その施設の運営維持のために必要ではない、付随的に発生する費用である。例えば、ヨットで顧客に食事等を振舞った際の、食事代がこれに該当する。こういった付随的な費用については、その他の要件が合致していれば、交際費として50%は否認されるが、50%は損金算入が可能である。

ロ．クラブ等の会費

1993年後において発生した、ビジネス、娯楽、レクリエーション、その他特別の目的のクラブ等の会費については、全額が否認される。クラブ等で発生した付随的な費用、たとえば食事代等については、その他の損金算入の要件を満たしていれば、上記交際費関連施設同様、交際費として50%は損金算入が可能である。クラブ等の取扱いは上記のように大変厳しいものとなっているが、市民活動や公共活動等のクラブ、専門職業の団体等の会費については、例外として損金算入が認められている。この場合、それらの団体の主な目的が、会員や家族、あるいはそのゲストに対して交際費接待をするものでないことが前提である。

ハ．食費

交際費接待といえば当然食事も伴うのが自然であるが、IRC 第 274 条 (n) においては、あえて「食費及び交際費の 50%のみが損金に算入される。」と食費についても交際費同様の取扱いをすることを明記している。ここでいう食費とは、食べ物、飲み物、さらに食事を伴わないカクテルラウンジやホテルのバー等での酒類に係る費用を含む。当時 20%の損金算入を定めた 1986 年の改正税法（1986 Tax Reform Act(1986TRA)）において、「食費とは、事業上の顧客を会社の敷地内、レストラン、ビジネス会議、ビジネス・ランチ等でもてなした際の食事代及び飲物代を含む。」と規定している。食費は交際費同様、まず IRC 第 162 条で「通常かつ必要」なものであるかどうかを検証され、次に、IRC 第 274 条で「事業と直接関係があるか」又は「事業と関連性があるかどうか」が問われる。これらの要件

を満たした食費で、証明要件をクリアしたものが、その額の 50%を損金算入することができる。食費については、追加的に以下の二つの制限が加わる。

- ①その飲食が奢侈なものでないこと
- ②納税者あるいはその従業員等が出席していること

二．旅費交通費

事業遂行上必要な出張等に伴う旅費交通費は、所定の証明要件、記録保存要件を満たす限り 50%制限を受けることなく全額が損金算入可能となる。しかし、交際費と重なる性質を持つ旅費交通費については、全額が交際費とみなされ、IRC 第 274 条の適用を受けることになる。たとえば、出張に伴い発生する駐車料金等は交際費とはならないが、顧客を劇場に連れて行くために支払った駐車料金等は交際費とみなされる。

ホ．ギフト

交際費は、その支出額の 50%が損金不算入となるが、交際費がギフトと認められる場合は 1 課税年度受贈者 1 人につき累計 25 ドルまでの場合は損金に算入でき、超える場合はその超える金額が損金不算入となる。

米国税法上のギフトとは、贈り主が経済的な見返りを期待することなく、好意や尊敬から物を無償で譲渡することをいう。交際費とギフトの両方の性質を兼ね備えている場合は、交際費の規定の適用を受ける。飲み物もセットされているランチボックスを後で消費してもらうために顧客に渡した場合は、それは交際費ではなくギフトとして取り扱われる。

25 ドルの上限金額は、ギフトに付随する少額の費用（ラッピングの費用、箱代、郵送代等）は含まれないが、明らかに価値を著しく高めるような費用についてはギフト代に含めて判定する。また、次のものはギフトから除かれる。

- ①明らかに広告宣伝用のもので、納税者の名前が印刷され、1 点につき 4 ドル以下の物品
- ②受贈者の会社の看板や商品棚等、明らかに会社に敷地内でしか使用できないもの

へ．交際費関連のチケット費用

交際費に関連するチケットの費用で 50%損金算入できる額とは、そのチケットの額面価額を超えないものとする。スカイボックス等を年間を通してリースしている場合は、年間のリース費用の合計額をイベントの回数で割り、1 イベントごとの価額を算出し、その金額が一般の入場料の額面価額を超える場合は、その超える額については全額損金不算入とされ、額面価額に達するまでの金額については 50%が損金不算入とされ、残余金額の 50%

が損金算入とされる⁶¹。

3. 損金不算入の具体的制度

(1) 通常かつ必要の概念

アメリカにおいて事業関連の交際費について、積極的に損金算入を認める規定は、存在せず、逆に様々な規定を設けて、その損金算入を制限している⁶²。

まず、交際費を損金算入するためには、IRC 第 162 条に掲げる損金算入の一般原則を満たさなければならない。すなわち、その費用が通常かつ必要であり、金額も妥当であり、事業あるいは利益を生ずる活動に伴って発生したものでなければならない。「通常かつ必要」の定義は IRC 上定められていないため、裁判所は通常の商慣習に沿って判定している。

様々な判例において常に用いられてきた判定基準は、「同様の状況のもと、生真面目なビジネスマンも同様の費用を支出したかどうか」である。

「通常かつ必要」の「通常」とは、特定のビジネスにおいて、慣例的に支出されるもの、あるいは通例的に支出されるものであるかどうか、「必要」とはその事業遂行のため絶対に必要なのというのではなく、その事業の利益となることを意図したものかどうか問われる。

交際費や食費については、事業経費とされる場合であっても、しばしば個人的な利益につながっている場合も多く、その事業関連性が問われる。IRC 第 162 条に規定する交際費かどうかの判定には、「生真面目なビジネスマンも同様の費用を支出したかどうか」というテストをして、ケース・バイ・ケースで判定することとなる⁶³。

(2) 交際費の事業関連性

イ. 事業に直接関係

IRC 第 162 条に掲げる損金算入の一般原則を満たした交際費等は、次に IRC 第 274 条に掲げる要件を満たすかどうか検討される。すなわち、交際接待が、①納税者の事業に直接関係しているかどうか (*directly related to*) 又は、交際接待が、会議等の前後に行われた場合は、②事業との関連性があるかどうか (*associated with*) が問われる⁶⁴。

事業との直接的な関係があるかどうかを判定する際、明確な事業目的があるかどうか、

⁶¹ 前出 (58) 303-307 頁

⁶² 前出 (58) 301 頁

⁶³ 前出 (58) 301-302 頁

⁶⁴ 前出 (58) 302 頁

また、その支出をすることで事業に利益をもたらすことが合理的に予測できるかどうかを判定するために、4つのテスト（総称して「能動的事業討議テスト」“Active Business Discussion Test”）を設けている。このテストでは、以下の4つの要件のすべてを満たせば、事業との直接的な関係があると判定される。

- ① 納税者が交際接待費の支出をした際、一般的に得られる利益以上の利益又は事業上の便益を得る期待のもとで支出していること
- ② 交際接待に伴って、事業上の会議や交渉、その他の事業の利益を得るための活動をしていたこと
- ③ 交際接待に伴って行った事業活動を総合して勘案すると、その主たる目的は事業活動であったこと
- ④ 交際接待費が納税者、納税者と事業を行っている顧客、あるいは潜在的な顧客を対象としてのみ、発生していること

ロ．事業との関連性

交際接待がビジネス会議等に先立って、又は会議等の後に続いてすぐに行われた場合は、事業との関連性があるため、即全額損金不算入とすべき交際費とは取り扱われない。これは、事業との関わりが明確な場合は、企業同士の親交を深めることを促進（**promote goodwill**）しようとする目的である。上記①の能動的な事業討議テストと比較すると、関連性テストは、交際接待の最中に実際に事業に関する話合いが行われたかどうかは問わない。「事業との関連性がある」（**associated with**）と判断されるためには、まず事業に関連する会議は、「広範にわたる、重要性のあるビジネス会議（**a substantial and bona fide business discussion**）」でなければならない。

交際接待がビジネス会議等に先立って、又は会議等の後に続いてすぐに行われたかどうかについては、交際接待がビジネス会議等と同日中に行われた場合は、「…先立って、または会議等の後に続いてすぐに」行われたものとみなすこととしている⁶⁵。

(3) 証明要件

IRC 第 162 条の「通常かつ必要」、第 274 条の「事業との直接的な関係」又は「事業との関連性」テストをクリアした後、3 番目に満たさなければならない要件は、第 274 条 (d) の証明要件である。納税者は、交際接待等の金額、行われた日付、時間及び場所、目的、

⁶⁵ 前出 (58) 302-303 頁

接待相手の事業上の関係の記録を保持し、立証しなければならない。上記までのすべての要件を満たした交際接待費が、その金額の 50%を損金算入することができる⁶⁶。

4. 損金算入が認められる例外規定

損金算入が認められる例外規定も存在する。

次に掲げるものについては、食費、交際費の 50%損金算入の制限は適用せず、一般の損金算入原則を満たしている場合は損金算入が可能である。

- ① 会社の敷地内において、専ら従業員が消費するための食費
- ② 個人に対する給与として取り扱われる交際費
- ③ 従業員が立替払いをし、会社が払戻しをする経費で、従業員に対する給与として取り扱われるもの
- ④ 従業員に対するレクリエーション等の費用
- ⑤ 従業員、株主等の事業に関する会議費用
- ⑥ 事業に関連する組織や団体等の会議に係る費用
- ⑦ 一般大衆向けの物やサービス等に係る費用
- ⑧ 事業として顧客から対価の支払を受ける交際接待
- ⑨ 非従業員の課税所得に含まれる経費

なお、交際費の損金不算入の規定に関して、中小法人に対する特例は存在しない⁶⁷。

第 2 節 ドイツ

1. 概要

ドイツの交際費課税制度においても、損金算入の一般原則がある。

ドイツにおける事業上の経費とは、事業運営上生じた費用であり、そのうち収益の獲得と直接的な関係があるものについては、おおむね損金算入が可能である。反対に、個人的な費用、ゲストハウス、狩猟等の特定の奢侈な費用は損金に算入できない。さらに、交際費、寄附金をはじめとするいくつかの費用については、税法上別途損金算入に係る制限規定を設けている⁶⁸。

⁶⁶ 前出 (58) 303 頁

⁶⁷ 前出 (58) 307 頁

⁶⁸ 前出 (58) 339 頁

2. 交際費の意義

ドイツにおいて税務上の交際費とは、明らかに食事等の提供が重点となる場合をいう。交際費の損金不算入を謳っている所得税法第4条第5項第2号にも「事業目的で提供される食事に係る費用は70%のみが損金算入可能である。」と規定している。また、交際費には、食事、飲み物、接待の場で提供される嗜好品等の費用が含まれ、さらに、チップ、クロークの手数料等、接待に伴い直接関係する費用も交際費の一部として取り扱われることになる。したがって、コンサート、観劇など食事を伴わない費用は交際費とは認識されず、これらは事業目的に照らし合わせ、その適正性、妥当性が証明される場合に限り一般的な経費として全額損金算入が可能となる⁶⁹。

3. 損金算入の具体的制度

交際費については、全額損金不算入になる場合と、損金算入が認められるケースがある。

税務上損金算入が認められるのは、支出が証明され、接待が適正と認められる金額の70%が限度である。この限度率は、資本金の額、課税所得額等には無関係である。また個々の接待に対し、適正とされる具体的な限度額（1人当たりの費用）は一般的に定められておらず、個々の状況に照らして判断される。適正性の判断には、とりわけ事業の規模、売上、利益、取引関係の重要性、接待の有効性、その接待を行うことにより期待される利益、などが考慮される。事業目的及び支出金額の証明には、接待の場所、日付、参加者氏名、目的、支出金額に関する書面による記録が必要とされる。また、接待がレストランで行われた場合には、その請求書に添え、参加者氏名及び接待の目的の記録があれば十分とされる。個々の氏名の記録は、それが納税者にとって過大な負担となるような場合には、不要とされる。事業目的及び支出金額の証明は、書面で記録され、納税者の署名が必要である。記録の一部でも欠落する場合には、損金算入は認められない⁷⁰。

（1）全額損金不算入となる場合

イ．個人的な動機で行われた接待費

個人的な費用の損金算入は、一切認められない。したがって、個人的な動機で接待した場合、たとえばプライベートな目的で事業と関連のない友人等と飲食をした場合は、これを損金に算入することは認められない。

⁶⁹ 前出（58）339-340頁

⁷⁰ 前出（58）340-341頁

ロ．ゲストハウス、ヨット、狩猟に関連する費用

ゲストハウス、ヨット、狩猟に関連する費用及びこれらを利用して行われる接待の費用は、それが事業に関連したものであるかどうかにかかわらず、損金算入できない。これらの費用は、おおむね個人の趣味・嗜好に関連するものであり、事業目的のために支出されたことを証明するのは著しく困難であることから、全額損金不算入とされている。

ハ．ギフト

納税者の従業員以外の者に対するギフトで、1人年間40ユーロを超える場合は損金不算入とされる。ギフトについては、交際費同様、他の事業経費とは区別して独立した勘定に記帳し、受領者名等の記録をしなければならない。なお、ギフトが1人年間40ユーロを超える場合、又は正しく記帳されていない場合は、その全額が損金不算入となる⁷¹。

(2) 損金算入が認められるケース

イ．福利厚生費

従業員のみが対象となる食事等の提供は、事業目的の接待とはみなされない。これらの費用に関しては損金算入に関して70%制限はなく、全額が損金算入可能である。その反面、1人当たりの費用が一定の限度額を超える場合には、従業員の給与所得として課税対象の所得となる。たとえば、時間外勤務に際して提供される食事代については、1人1回当たり40ユーロを限度として非課税とされ、これを超える場合は超える額が個人の課税所得となる。

社内の特別な行事（忘年会、新年会、社員旅行等）にかかわる費用も、法人においては全額控除可能な費用である。従業員においては1人1回当たり110ユーロ、1年に2回を限度として、給与所得上は非課税扱いとなる。従業員の結婚あるいは出産にあたってのギフトは、315ユーロまで非課税とされる。超過する場合は、超過部分が個人の課税所得となる。

ロ．会議費・残業時の食事代

通常の勤務時間内の会議等での常識的な範囲内の飲み物、ビスケットの類に関する費用は、損金算入に関して70%制限はなく、全額が控除可能である。これらの費用は会議に出席する者の課税所得には算入されない。

ハ．クラブ等の会費

⁷¹ 前出（58）341-342頁

ビジネスクラブ等の社交クラブの会費については、一般的な損金算入の原則に照らし、事業運営上生じた経費で収益の獲得と直接的な関係がある場合は、損金に算入される。

二．旅費

ドイツでは旅費に関して詳細な規定があり、一定の非課税限度額を超過する金額の補填は、個人の課税対象所得として認識される。税務上の旅費は、下記のように分類される。

- ① 交通費 航空券代、電車賃、タクシー代、ガソリン代等
- ② 食事手当 出張中の食費を補填するための手当
- ② 宿泊費 純粋な宿泊費
- ④ 出張付帯費用 業務上必要な駐車料金、電話代等

旅費は、それが接待に伴う旅費（たとえば、レストランへ行くためのタクシー代）であっても旅費と認識され、旅費の非課税限度額枠内であれば全額損金算入可能である。また、出張中に発生する接待に関しては、その部分は旅費ではなく接待費として取り扱われる。旅費の非課税枠は出張の日程の長さ、距離等、多項目にわたり詳細に定められている。

交際費の規定については、中小法人に対する特例は存在しない⁷²。

第3節 イギリス

1. 概要

イギリスにおいては、1988年の所得税及び法人税を改正する法律（Income and Corporation Taxes Act 1988 “TA1988”，以下「TA1988」という。）の第577条の施行によって、交際費は、原則として、一切損金に算入することができなくなり、事業目的で支出されているかどうかは損金算入の可否と無関係となった。しかし、例外規定は存在する⁷³。

この例外規定によって、費用を損金算入するためには、以下の要件を満たさなければならない。

納税者によって実際に費用が発生していること、その費用が事業目的で発生していること（incurred for the purpose of the trade）、専らその全額が事業目的で発生していること（wholly and exclusively so incurred）、その費用が資産の価値を高める性質ではなく、収益を得る目的で発生していることである⁷⁴。

⁷² 前出（58）342-343頁

⁷³ 前出（58）318頁

⁷⁴ 前出（58）318頁

2. 交際費の意義

TA1988 第 577 条 (5) は、事業関連の交際費を次のように定義している。「(事業関連交際費とは) その納税者の行う事業に関連して、納税者及びその従業員によってなされる接待・供応 (いかなる形式の接待も含む) をいう。ただし、納税者がその正規の従業員のためにのみ支出する費用は含まない。」

一般に、交際費は、受け取ったサービスや物の対価として、法的義務に基づき支出される場合であれば、例外的に損金に算入することができる⁷⁵。

TA1988 第 577 条 (7) において、交際費に付随する費用についても、損金算入を否認している。交際費に付随する費用の定義は法律上なされていないものの、イギリス税務当局は交際費に付随する費用とは、交際費に関連して直接・間接に支出する費用と解釈している。

- ① 第三者にパーティー等のアレンジを頼んだ場合の費用
- ② 顧客に送る招待状等の印刷代
- ③ 事業上の接待の目的で使用される資産の維持管理に関する費用
- ④ 交際接待に伴って発生する旅費⁷⁶

3. 損金算入が認められる例外規定

(1) 従業員に対して行う供応

まず、従業員に対する供応は、それらが専ら正規の従業員に対してのみ行うものであり、顧客に対して行う供応に付随して行うものでない場合は、損金に算入することが認められる。従業員が参加するクリスマスパーティーがその典型的な例である。

従業員に対する供応は、法人にとって損金算入可能な費用であるが、1人当たりの費用が一定額を超える場合は、法人はこれを税務当局に報告し、従業員はその受け取るベネフィットを個人の課税所得に含めて税額を納めなければならない。個人の課税所得に算入されるべき金額が、ベネフィットの全額かあるいは超過額のみかは、ケース・バイ・ケースで取り扱われている。

⁷⁵ 前出 (58) 318-319 頁

⁷⁶ 前出 (58) 319 頁

(2) 契約に基づいて行われる交際接待等

契約等に基づく義務の履行のために行われる接待供応で、相当の見返りを直接的に受ける場合は、その接待供応に関する費用は否認されない。また、強制的で相互扶助的な要素を持つ交際接待費は、損金算入が認められる。これは、その支出について、接待の特徴である「無償で提供される」という性質が失われたためである。

(3) 本来的な業務として行う接待供応

TA1988 第 577 条 (10) において、本来的な業務であるところの接待供応といった事業を提供する場合には、損金算入が可能であることが規定されている。これは、ホテルやレストラン業を行う法人など、接待供応することが本来の事業目的である法人等を念頭においたものであり、そのような納税者については接待供応に関する経費の損金算入を認めたものである。

(4) 広告宣伝のための接待供応

TA1988 第 577 条 (10) においては、事業上の交際接待費を広告宣伝費として損金算入するためには、以下の二つの要件を満たさなければならない、と規定している。

①提供された商品又はサービスが、その法人の通常のビジネスで取り扱うものであること

②商品又はサービスの提供が、一般大衆に対し広告をする目的でなされたものであること⁷⁷

4. 事業上のギフト

事業上のギフトは、TA1988 第 577 条 (8) において事業上の交際費と同様に取り扱われることが規定されている。法律にはギフトの定義は規定していないが、一般的にギフトとは人に対して何かを贈り、その贈与の対価として何も受け取ったりせず、また、見返りも期待しないことをいう。

さらに、実際の価額より低い価額で物品等が提供される場合もギフトに含め、実際の価額と提供された価額の差額が、損金不算入となる。

この規定の例外として、贈与者が以下の要件に合致するもので明らかに広告宣伝の

⁷⁷ 前出 (58) 320-321 頁

目的で与える物品については、損金算入を認めている⁷⁸。

- ① 食べ物、飲み物、煙草等ではないこと、又は商品券等の物と交換できる性質のものでないこと
- ② 同一の者に対して、同一課税年度において 50 ポンドを超える物品を与えないこと

例外は以下のものに対しても適用がある

- ③ 事前活動のみを目的とする団体へのギフト
- ④ 広告宣伝やプロモーションの目的で与えられる商品など

また、交際費の損金不算入の規定に関して、中小法人に対する特例は存在しない⁷⁹。

第4節 フランス

1. 概要

フランスの交際費課税制度には、一般的な損金算入原則が存在している。フランス税法においては費用の損金算入について、一定の奢侈な費用の損金算入は認めないという原則以外は、明確な規定は設けていない。しかし、行政最高裁判所（Conseil d'Etat）において、一般的に費用を損金に算入するためには、以下の要件を満たさなければならないと規定している⁸⁰。

- ① 請求書の日付にかかわらず、事業年度末においてその債務の金額が確定していること
- ② 帳簿上実際に費用計上していること
- ③ 事業遂行上発生した経費であること
- ④ 純資産を減少させるものであること
- ⑤ 証憑類等のサポートがあること
- ⑥ その支出が課税所得の稼得に貢献するものであること
- ⑦ その事業年度に関連するものであること⁸¹

⁷⁸ 前出（58）321 頁

⁷⁹ 前出（58）322 頁

⁸⁰ 前出（58）329 頁

⁸¹ 前出（58）329 頁

2. 交際費の意義

フランスの一般租税法において、交際費は明確に定義されていない。これは事業関連目的で発生した費用は、金額が不相当に高額でなければ損金に算入できるという一般的な原則のもと、交際費の損金算入が容認されていたためであると考えられる。損金算入可能な費用の例として税法が列挙する費用の中にも「旅費及び交際費」及び「一定の条件下において、贈答品」と明記されている⁸²。

3. 損金算入が認められる費用の具体例

(1) 接待費

接待費及びパーティー等の開催費用は、それが事業遂行上のものであり、その支出が利益の稼得に貢献し、証憑等のサポートがある場合は、その支出が奢侈なものでない限り、損金算入が可能である。接待費の金額については、一定の限度額を超える場合は一般経費明細表に記載し、申告書に添付しなければならない、これによって、限度額を超える金額は即否認されるわけではなく、その適正性を当局が判断できるように情報を開示するのである。

業務関連の飲食費は、一定の限度額の範囲内であれば損金算入が可能である。一定の限度額とは、従業員の区分（一般従業員か役員クラスか）、日中の通常勤務時間内の支給か残業時・夜勤時・出張時のものか等に応じ、細かく定められている。

(2) 旅費交通費

旅費交通費は、職務遂行を目的とした出張あるいは移動であり、支出を裏付ける十分な証明書類があれば損金算入が可能である。したがって、交際接待等に伴う旅費交通費についても、事業遂行上の目的のもので、一般の損金算入原則の要件を満たしている場合には損金に算入できる。なお、高額報酬を受け取る従業員が支出する旅費交通費は、その金額を一般経費明細表に記載し、申告書に添付しなければならない。

(3) 贈答品

贈答品は、原則として、それを贈ることが会社の利益稼得貢献するものであり、かつ、金額が著しく過大なものでなければ、損金算入が可能である。ただし、1課税年度におい

⁸² 前出（58）329頁

て、受贈者 1 人当たりの贈答品の額が 30 ユーロを超える場合には、その適正性を判断するために一般経費明細表へ記載し、申告書に添付することが求められる。接待費同様、これによって即否認されるわけではなく、情報開示が目的である。

(4) スポンサー活動に関する費用

以下に掲げるスポンサー活動に関連する費用については、損金算入が可能である。

- ① 慈善事業、教育、科学、社会、人道、スポーツ、家族、文化的活動
- ② 芸術的・文化的財産の発掘及び振興
- ③ 自然環境の保護
- ④ フランス文化、語学及び科学知識の普及に関する活動

これらのスポンサー活動に関連する費用は、イベントの主催者への支払、イベント参加者への報酬支払、もしくはイベントを援助するあらゆる種類の費用の負担等、様々な形態を取ることができる。これらの費用を損金に算入するためには、その支出が会社の利益に直接的に結びつくことが明白でなければならない⁸³。

4. 損金不算入の贅沢支出項目

(1) 奢侈な費用

損金不算入の贅沢支出項目として、奢侈な費用や間接的に生じる奢侈な費用が挙げられる。次の費用を「奢侈なもの」として損金不算入と規定している。

- ① 狩猟やアマチュア・フィッシングに関連する費用
- ② 別荘やリゾート施設の購入費、レンタル費、維持費及び減価償却費等を含むあらゆる費用
- ③ ヨット・レジャーボート等の購入費、レンタル費、維持費及び減価償却費等を含むあらゆる費用
- ④ 乗用車の購入額が規定の金額を超える場合、その超過金額に対する減価償却費及びそれに相当するリース費用

(2) 間接的に生じる奢侈な費用

子会社等を介して間接的に奢侈な費用を発生させる財産又は権利を保有する場合は、そ

⁸³ 前出 (58) 330-331 頁

れを会計上明確にし、費用の総額及び税負担額を毎年株主総会において出資者または株主に報告しなければならない。税務上、子会社を通じて発生した奢侈な費用は、否認され、また、株主に対して奢侈な費用を支出する場合は、株主に対する配当として取り扱われる⁸⁴。

5. 損金算入が認められる例外規定

奢侈な費用のうち、以下のものについては、例外的に損金算入を容認している。

- ① 歴史登録リストに登録された建築物の購入、賃貸、維持に要する費用（事務所としての利用、顧客応接、セミナー開催など、業務上必要な費用である場合）
- ② 従業員の福利厚生を目的とし、従業員全員に提供される場合の、別荘、レジャーボート、釣りに係る費用（他の奢侈なものは除く）
- ③ 正当な理由がある場合の乗用車の減価償却費とレジャーボートに係る費用

上記の奢侈な費用に関しては、「正当な理由」を証明する書類を提示した場合に損金算入を認めている。「正当な理由」とは、これらの支出が会社の利益に貢献するものであり、また業務目的達成のために必要不可欠である場合等が該当する。「正当な理由」の举证責任は納税者にあり、厳しい要件のようだが、実際のこれまでの裁判所の判断はそれほど納税者に対して厳しくない。例えば、過去の裁判において、以下の損金算入を認めている。

- ① 波止場に停泊しているヨットを事務所使用目的で改良した場合、それに係る費用
- ② 従業員、役員又は第三者が通常の賃貸料若しくはそれに相当する金額を支払って利用する、会社の別荘等に係る費用

また、税務当局は、通達 4C-426No.8 に規定されているスポンサー活動の範囲において、専ら宣伝の目的のみに使用されるレースボート及びレースカー等の特殊なケースに対しては、一般租税法第 39 条の 4（奢侈な支出項目）の適用を行わず、損金算入を認めている⁸⁵。

交際費について、中小法人に対する特例規定は存在しない。

⁸⁴ 前出（58）331 頁

⁸⁵ 前出（58）332 頁

第5節 我が国との比較

交際費を原則損金不算入とするイギリスを除いて、アメリカ、ドイツ、フランスにおいては、交際費について、一般的な損金算入原則が存在している。各国では、交際費の定義や範囲を明確にしており、その支出項目ごとに取り扱いを本法に定めている。アメリカでは、IRC 第 162 条及び第 274 条において、ドイツでは、所得税法第 12 条及び所得税法第 4 条において、交際費の定義や取扱いを定めている。制度創設時に、臨時的措置として租税特別措置法に規定し、その後、適用期間の 3 年を現在まで延長し続けている我が国と大きく異なる点である。また、我が国は、判断基準の多くを通達の定めによっている。フランスは、我が国と同様、本法において交際費は明確に定義されていないが、一般に事業の遂行上直接必要な経費で過大でないものは、損金に算入することが認められている。

また、十分な証拠と記録に基づく交際費の、事業目的適合性の証明が要求されているという点も異なる点である。アメリカにおいては、IRC 第 274 条により、法定の手段によって立証されたもののみが、損金算入することができるとされている。また、ドイツにおいても、所得税法第 4 条第 7 項により、詳細な記述が、適時に行われることが要求されている。

業務上の贈答は別にルールがあり、それに基づき損金不算入制度が定められているという点についても異なる。アメリカでは贈答は、25 ドルまでは損金算入できるとされている。しかし、我が国においても少額な手土産等は商慣行として浸透しているが、これらも課税される交際費等に含まれる。

交際費を損金算入する際の判断基準として用いる「通常かつ必要」という概念は、諸外国が、質的な規制をしているとも言い換えられる。これに対して、画一的に金額によって制限する方法を採っている我が国は、量的規制をしているといえる。

また、諸外国においては、中小企業に対する特例規定が存在しないことから、この特例は我が国の交際費課税制度の特徴の一つである。

第3章 交際費課税の問題点

第1節 制度上の問題点

1. 問題の所在

交際費課税が企業の自己資本の充実と交際費の濫費抑制という目的で創設されたのは事実である。しかし、創設当時と現在では、我が国の経済事情は大いに異なる。例えば、国際収支の大幅黒字という実情のなかでは、企業の国際競争力を強化するため、税制上で自己資本の充実策をとるという意義は失われているといつてよい。交際費課税を維持する理由についても、昭和51年度、54年度、56年度、57年度の税制調査会の税制改正に関する答申では「…この制度は累年強化され、既にかかなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み…⁸⁶」としているだけで、資本の蓄積策という理由は姿を消している。支出交際費の全額（中小企業の定額控除基準額内の90%相当額を除く。）を損金不算入とする現行制度のもとでは、濫費抑制は制度の理由としては成立しない。確かに、年間3兆3,800億円（平成19年4月～平成20年3月）という交際費支出は巨額であることは否定しない。しかし、これはあくまでマクロに観察した数字であつて、納税者である個々の企業をミクロにとらえたものではない。交際費の濫費を抑制する政策税制であるとしても、納税者である企業にとってみれば、定額基準内の90%相当額を損金不算入とする中小企業者を除いて、たとえ1円の支出でも損金不算入というのでは、濫費抑制の理由は成り立たない⁸⁷。

また、企業経営においては、交際費が必要な経費であるにもかかわらず、それを全額損金不算入とすることも問題となる。更に、交際費課税は、第1章で述べたように、幾多の変遷を経て現行規定となっているが、そこにどのような理論があるかも必ずしも明らかでない。そこで、現行規定については、次のような問題があると指摘できる。まず第1に、損金不算入制度である。交際費等は企業活動に必要な費用であるが、損金性を認めず、原則として全額損金不算入としている。諸外国においては、「通常かつ必要」なものであるか

⁸⁶ この文言は、昭和51年度、昭和54年度、昭和56年度、昭和57年度の各税制改正に関する答申において述べられている。

税制調査会「昭和51年度税制改正に関する答申」（昭和50年12月23日）第2の3

税制調査会「昭和54年度税制改正に関する答申」（昭和53年12月）第2の1の（4）

税制調査会「昭和56年度税制改正に関する答申」（昭和55年12月20日）第2の8の（2）

税制調査会「昭和57年度税制改正に関する答申」（昭和56年12月）第2の3

⁸⁷ 前出（13）20-21頁

という質的規制をしているのに対して、我が国における交際費課税は、量的規制を採っていてしかも全額損金不算入としているという点である。第 2 に、交際費等の範囲についてである。交際費等の範囲が明確に示されていないため、従業員等に対する社内交際費も交際費等に該当することになる。そのため、所得税との二重課税の問題が生じる。第 3 に、中小法人に対する特例である。本質的な課税制度の違いはあるものの、諸外国では、中小法人に対する特例は一切認めていない。この特例は、我が国の交際費課税制度の特徴の一つであるといえる。中小法人に対する特例の変遷から、現行規定において必要な規定であるのかどうか検討する。第 4 に、飲食費の軽減等である。1 人当たり 5,000 円以下の対外的な飲食費が、交際費等から除外されることになった規定についてであるが、景気対策としての狙いから設けられたことから、交際費課税制度の趣旨と矛盾する点があると考えられる。

2. 損金不算入制度

現行の交際費課税における損金不算入制度は、法人の支出した交際費等の額は、原則として、全額損金不算入とし、資本金 1 億円以下の中小法人では、年 600 万円の 90%相当額が損金算入となるが、その超過額は全額損金不算入となる。

そもそも、交際費等は、企業活動に必要な費用であるため、基本的には所得金額の計算上も損金の額に計上されるべきものである。すなわち、企業会計上、交際費等は、販売費及び一般管理費に属する費用に分類される（財務諸表等規則第 84 条）のであるが、税法上においては、租税特別措置として、原則として、その全額を損金不算入としている。

すなわち、税法では、交際費等を費用（損金）として認めていない。しかしながら、法人税法上の所得は、包括的所得概念（純資産増加説）を意味しているものと解される⁸⁸ところ、企業会計上費用とされる交際費等の支出が純資産を減少させるものであるから、交際費等が損金となることは当然である。そのため、法人税法第 22 条第 3 項も「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定しており、交際費等が当該費用に該当することは問題のないところである。

本来、損金性が認められている支出は、原価、費用、又は損失であるが、費用は、収入を

⁸⁸ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税大論叢 40 周年記念論文集』（平成 20 年）214 頁

得るために必要なもので、収入と期間的に対応する支出と考えられている。また、損金には、損失という「収入と非対応」の支出も含んでいるのである⁸⁹。なお、交際費等の接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出される費用の損金性の有無については、交際費等の範囲とも関連させて検討する必要がある。

いずれにせよ、交際費課税制度は、第1章で述べたように、損金不算入割合を強化しながら推移するという課税強化が行われ、いわゆる量的規制によるものであるといえる。これに対し、第2章で述べたように、諸外国における交際費支出については、「通常かつ必要」であるかという質的規制を採用している。我が国とは、制度の本質的な違いがあるが、量的規制という損金不算入制度に問題があるのか検討を要する。また、その量的規制も、原則として、交際費等の全額が損金不算入となることの是非について検討を要する。

3. 交際費等の範囲

租税特別措置法第61条の4第3項は、交際費等の範囲（意義）について、次のように定めている。

「第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 二 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用」

この規定から、交際費等の支出の対象となる者、すなわち「…その他事業に関係のある者等」には、支出する法人の従業員や役員も含まれるものと解されている（特に、前述の1号及び2号のアンダーラインの部分の規定からそのように解される。）

なお、従業員や役員が交際費支出の対象となるとされた判決として、神戸地裁平成4年11月25日判決（税務訴訟資料第193号516頁）がある。これは、従業員の慰労のために

⁸⁹ 前出（3）21頁

社外の居酒屋等に支払った酒食提供費用が、前述の租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項にいう「慰安」のために支出するものに当たるとされた事例である。その前提として、従業員に対する支出であっても交際費等になることがあるかどうかが問題となった。判決においては、冗費濫費のおそれがあるのは、法人が取引先等のために支出した場合だけでなく、法人がその役員や従業員のために支出した場合も同様であり、また、措置法第 61 条の 4 括弧書きは、交際費等の範囲から「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用」を除いており、従業員に対するこれらの支出が本来的には交際費等に当たるべきものであることを前提としていると解することができるから、同項の「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者」とは、得意先、仕入先だけでなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員も含まれると解するのが相当であるとしている。

他方、所得税法においては、法人の従業員や役員がその法人から経済的利益を享受している場合には、当該利益の時価相当額について収入金額があったものとして、給与所得課税を行うこととしている（所法 36①②、28①、所基通 36-15 等参照）。そうすると、従業員や役員に対して支出した交際費等については、法人税が課税されるとともに所得税が課税されるという二重課税問題が生じる。

このような問題もあるためか、第 2 章で述べたように、アメリカ、ドイツ等の諸外国では、従業員に対する交際費については、法人税課税の規制の対象外としている。我が国においても、現行のような重複課税の是非を検討する必要がある。

4. 中小法人の特例

第 2 章で述べたように、諸外国においては、交際費課税において中小企業に対する特例は存在しない。しかしながら、我が国においては、第 1 章、第 2 節で述べたように、中小企業に対してのみ一定額の損金算入を認めるという特例を設けている。これは、昭和 29 年度の交際費課税制度創設にあたっては、大法人を対象に交際費の濫費を抑制するために課税が行われたため、大法人にだけ課税するという考え方から出発している。しかし、その後、中小法人に交際費課税が適用されないことが問題視され、昭和 36 年度の改正で資本金基準による定額控除が設けられた。昭和 56 年に、資本金基準が廃止されたことについては、「交際費の基礎控除は、企業規模等に関係なくなり、理論的根拠に乏しく、小さい法人ほど多くの割合の交際費の損金算入が認められるという説明しにくい制度に変形して

きた⁹⁰。」という批判がある。しかし、もともと交際費課税は、大法人を対象にしたものであり、取引上の弱者への配慮、社用族経費が乏しいという中小法人の実態にも着目する必要がある。

交際費課税については、税制調査会の議論においても、常に課税強化に向いてきており、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したりしている等との指摘をしてきた。そのため、中小法人の特例についても、損金不算入割合を 10%から 20%に引き上げ、中小企業の課税強化を行った。しかし、景気が低迷してくると税制調査会の考え方は一変し、平成 15 年改正では、年 400 万円という定額控除を適用する法人の資本金を 5,000 万円から 1 億円に引き上げ、定額控除限度内の損金不算入割合を 20%から 10%に引き下げた。この改正は、景気対策であろうが、税制調査会の考え方が猫の目の様になることに不信感を持つ者は少なくない⁹¹。

このような中小法人の特例の変遷からみても、そもそも中小法人の特例そのものの自体が本当に必要な特例であるかどうかの問題であるといえる。

5. 飲食費の軽減

平成 18 年度の改正で交際費等の範囲から、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費（社内飲食費は交際費となる）が除外されることになった。具体的には、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項第 2 号において、「飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第 2 条第 15 号 に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用」について交際費等から除外された。除外される政令で定める金額は、1 人当たり 5,000 円ということになっている。

また、前述のように、1 人当たり 5,000 円基準の対象から社内間の飲食費は除かれ、対外的な飲食費であるとされている。交際費等から除外されるためには、その飲食等のあった年月日、参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係、参加した者の数、その費用の金額並びにその飲食店、料理店等の名称及び所在地が記載された書類を保存していることが必要である。（措規則 21 の 18 の 4）

この軽減規定は、企業の大小を問わない措置であり、法人の資本金等の額の大小にかか

⁹⁰ 前出（3）18 頁

⁹¹ 前出（13）22-23 頁

わらず、1人当たり 5,000 円までの飲食費は損金不算入となる交際費等の範囲から除かれるため、すべての企業において税負担の軽減が期待できる⁹²。このような措置は、景気対策の目的を有するとされているが、そもそも交際費課税の制度の趣旨と矛盾するようにも考えられる。

第 2 節 解釈上の問題点

1. 交際費等の意義

交際費等の意義については、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項に、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。」と規定している。交際費等と認定されれば、たとえ法人が収益を得るための費用であるとしても、原則として、損金算入を否認されることになる。ところが、法人が事業活動をする場合に、ある時には宣伝活動のために支出をすることもあろうし、創立〇周年を祝って全従業員にデラックスな慰安をし、福利増進させたいということもあろう。また、売上高を増進するためにリベートを支給することもある。それらは、交際費課税がなければ、費用性が認められる限りすべて全額損金とすることができる。しかも、これらの支出形態に交際費等と類似性があるところから、同じ費用でも、交際費等と認定されるか否かは極めて大きな問題である。ところが、条文の規定自体は必ずしも明確にされていず、法は抽象的文言にとどまっているので解釈によって補う必要がある⁹³。交際費等の意義については、他の法令等において参考となる規定も存しないので、租税特別措置法の関係条項の規定を検討して解釈することになる。租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項の定義規定を検討すると、交際費等となるための要件として、「交際費、接待費、機密費その他の費用」（支出の目的）、「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対し」（支出の相手先）、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の態様）の三要件を規定している。従って、交際費等となるためには、支出の目的、支出の相手先、行為の態様の要件を考慮したうえで、解釈しなければならない。

⁹² ニノ宮伸幸「平成 18 年度改正における交際費課税のポイント」税務弘報（2006 年 4 月）99 頁

⁹³ 松沢智「新版 租税実体法（補正第 2 版）」中央経済社（平成 15 年）319-320 頁

2. 通達による取扱いの当否

前述したように、支出した費用が交際費に該当するか否かは、支出の目的、支出の相手先及び行為の態様を考慮して判断（解釈）することを要する。しかしながら、課税の実務においては、国税庁の取扱い通達に従って判断される場合がほとんどである。その通達は、極めて細部にわたって定められているが、その内容については第1章第2節2において詳述した。しかし、通達の取扱いが細部にわたって実務がそれに拘束されるようになると、法令の規定の趣旨よりも通達の文言によってある支出が交際費等に当たるか否かが判断（解釈）されることになる。現に交際費課税は、いわゆる通達行政の最たるものとなっている。税務通達は、行政の長（国税庁長官）が傘下の機関及び職員に対して下す行政命令であって（国家行政組織法 14②）、法令ではない。したがって、法令の規定の趣旨よりも通達の取扱いの文言の方が優先して判断（解釈）されるようになると、租税法律主義（特に、課税要件法定主義、合法性の原則）の見地からも問題が生じることになる。

この場合「交際費等」の意義をどこまで法令に規定できるのかという問題にも関わることになるが、通達上の取扱いの是非とその運用のあり方が問題となる。通達上の取扱いの是非については、例えば、次のような事例がある。

すなわち、租税特別措置法（法人税関係）通達 61 の 4 (1) -12 では、給与等と交際費等との区分について「従業員等に対して支給する次のようなものは、給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとする。

- ① 常時供与される昼食等の費用
- ② 自社の製品、商品等を原価以下で従業員等に販売した場合の原価に達するまでの費用
- ③ 機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの」と規定している。

この通達によれば、給与とされる経済的な利益は、従業員等としての職務に対し与えられるものであるから、交際費等に含まれないことを明らかにしている⁹⁴。

この通達の取扱いに関し、平成 8 年 1 月 26 日裁決（裁決事例集 51 号 346 頁）では、土木事業を営む同族会社が行った役員、使用人等の海外慰安旅行費用について、使用人分は賞与として所得税の課税がなされ、役員分は賞与として損金不算入とするとともに所得税の課税がされたが、同旅行に招待された取引先の役員及び従業員の分について交際費課税がされた原処分を適法と認めている。この裁決では、慰安旅行、レクリエーション費用

⁹⁴ 前出（16）489 頁

の取扱いについて次のように述べている⁹⁵。

「使用者が負担するレクリエーション等の福利厚生事業において、経済的利益の供与を受けた場合、従業員は雇用されている関係上、必ずしも希望しないレクリエーション行事に参加せざるをえない面があり、その経済的利益を自由に処分できるわけでもないこと、当該行事に参加することによって従業員等が受ける経済的利益の額は少額であるのが通常である上、その評価も困難な場合が少なくないこと及び従業員等の慰安を図るため使用者が費用を負担してレクリエーション行事を行うことは一般化しており、当該レクリエーション行事が、社会通念上一般的に行われていると認められる場合にはあえて課税しないこととするのが相当である。従業員等の慰安旅行が社会通念上一般に行われていると認められるか否かの判断に当たっては、当該旅行の企画立案、主催者、旅行の目的・規模・行程、従業員の参加割合、使用者及び従業員の負担額、両者の負担割合等を総合的に考慮すべきであるが、経済的な利益の額が多額であれば、課税しない根拠を失うこととなる⁹⁶。」

本件の場合、会社が負担した旅行費用は、1人当たり 341,000 円から 520,000 円という多額であったことから、給与課税が優先されることになったが、給与課税と交際費課税が混在することとなり通達適用の難しさを語っている。なお、この問題は、前節 3 の交際費等の範囲の問題にも関わることになる。

3. 判例・学説の動向

(1) 交際費等の判定要件

ある費用が、交際費等の判定要件には、各説ある。判例分析による交際費等の判定要件については、次に述べるように、①旧二要件説、②新二要件説及び③三要件説がある。多くの裁判例は、古いものは、①の旧二要件説であるが、新しい判例は②の新二要件説である。しかし、問題を論理的に整理するには、支出の目的と支出形態を区別した三要件説の方がすぐれていると評価されている⁹⁷。

- ① 旧二要件説は、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」がこれらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、とする

⁹⁵ 前出 (13) 271 頁

⁹⁶ 前出 (13) 271-272 頁

⁹⁷ 前出 (3) 27-28 頁

- ② 新二要件説は、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、接待等の行為により事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、とする
- ③ 三要件説は、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、「支出の目的」が事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、「行為の態様」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、とする

(2) 判定要件に関する裁判例

イ. 萬有製薬事件

前述の交際費等の判定要件が検討された参考裁判例としては、いわゆる萬有製薬事件がある。この事件は、後述するように製薬会社が医師等から受け取った英文添削料と実際の英文添削料との差額が、交際費等に該当するか否かが争われたものである。一審の東京地裁平成14年9月13日判決（税務訴訟資料第252号順号9189）は、新二要件説を採用したものと解されており、当該英文添削料の差額を交際費等に該当するものとして判定して、当該課税処分を適法なものと判示した。これに対し、控訴審の東京高裁平成15年9月9日判決（税務訴訟資料第253号順号9426）は、三要件説を採用したものと解されており、一審判決とは逆に当該差額を交際費等に該当しないと判定して、当該課税処分を違法であると判示した。以下、これらの判決を中心に交際費等の判定要件について検討することとする。

ロ. 事案の概要

X会社（原告、控訴人）は、主として医家向医薬品の製造販売を業とするが、医薬品を販売している大学病院の医師等が、その発表する医学論文を海外雑誌に掲載するための英文添削について当該医師等から依頼を受け、これをアメリカの添削業者2社に外注し、当該医師等から国内添削業者の平均的な英文添削料を収受していた。X会社は、当該医師等からは、アメリカの添削業者に対して支払っていた添削料金の3分の1程度収受していて、その差額（約4億3,188万円）はX会社が負担していた。これに対して、所轄税務署長は、当該医師等はX社の「事業に関係ある者」に該当し、添削料の差額負担分は、支出の目的が医師等に対する接待等のためであって交際費等に該当するとする課税処分をした。X会社は、当該課税処分を不服として、審査請求を経て、本訴を提起した。

ハ．一審判決要旨

(イ) 事業関係者

次の理由によって、英文添削の対象者を「事業に関係ある者」と認定できる。

- ① 対象者の所属する付属病院がすべてX社製造、販売に係る医薬品の取引先であること
- ② X会社は英文添削について取引先や一般の病院等に宣伝したことはなく、添削依頼も主にX会社のMR（医薬情報担当者）が取引先を訪問した際に、取引先の研究者から英文を預かるなどして受けていたこと
- ③ 英文添削の依頼者は、X社の取引先である医師等やその他の研究者に限られていたこと

(ロ) 支出の目的

支出の目的については、次の理由により、「医薬品販売に係る取引関係を円滑に進行するための接待等を目的として行われたもの」である。

- ① X会社は英文添削の依頼をMRを通じて受けることにより医療機関に所属する者との間に親密な関係を築くことができる。
- ② ①によりX会社の医薬品販売に係る取引関係を円滑にする効果を有する。
- ③ 英文添削を国内業者と同水準の料金でそのサービスを受けられるから、取引先の医師等の個人的歓心を買うことにより取引関係を円滑にすることができる。

以上の理由により、X会社は、本件英文添削を、添削の依頼者である研究者の所属する取引先との間において、医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行するための接待等を目的として行われたものであるというべきである。

ニ．控訴審判決要旨

(イ) 交際費の判定要件

交際費等に該当するというためには、①支出の相手方が事業に関係ある者等であり、②支出の目的が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの三要件を満たすことが必要であると解される⁹⁸。

⁹⁸ 前出（13）58頁

(ロ) 支出の相手方

大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等、控訴人の直接の取引先である医療機関の中核的地位にあり、医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれていたことからすれば、全体としてみて、その依頼者である研究者らが、「事業に関係ある者」該当する可能性は否定できない⁹⁹。

(ハ) 支出の目的

本件の場合、英文添削がなされるようになった動機や経緯からすれば、主として海外の雑誌に研究論文を発表したいと考えている若手研究者らへの研究発表の便宜を図り、その支援をするということにあったと認められる。それに付随してその研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係を円滑にするという意図、目的があったとしても、それが主たる動機であったとは認め難い。もともと、英文添削は若手研究者の研究発表を支援する目的で始まったものであり、本件英文添削の依頼者は、主として若手の講師や助手であり、控訴人の取引との結びつきは決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部補助であるし、それが功を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、本件英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目的でなされたと認めることは困難である¹⁰⁰。

(ニ) 行為の態様について

本件英文添削の差額負担は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質のものではなく、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、その具体的態様等からしても、金銭の贈答と同一であるような性質のものではなく、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば、交際費等に該当する要件である「接待、供応、慰安、贈答その他のこれらに類する行為」をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難である¹⁰¹。

⁹⁹ 前出 (13) 58 頁

¹⁰⁰ 前出 (13) 59 頁

¹⁰¹ 前出 (13) 60 頁

ホ. 検討

前述のように、控訴審判決では、交際費等が、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものとすれば、当該支出が交際費等に該当するためには、新二要件説に踏み込んで、「行為の態様」という三要件説を示し、交際費等の判定要件を三要件説とする解釈を示した。そして、三つの要件を踏まえて、「支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである。」と判示していることは注目に値する。

ここでは、この三つの判定要件について検討する。まず、第一に、支出の相手方が「事業に関係ある者等」であることについて、一般に、「事業に関係のある者」かどうかの「事業に関係する者」の解釈は極めて広く解されている。これは、相手先の形式的な役職や肩書きだけでは判断できない支出相手先の多様性によるためと考えられる。本件においても、控訴審判決では、製薬会社にとって医業の独占性と薬剤の処方、投与の実態から「事業に関係のある者」としている。過去の判決においても、事業関連性の判断は課税執行の公平性の判断を含め、将来の事業関係者をも含むこととされている。本件においては、英文添削依頼者を関係が希薄であるとはいえ、事業に関係がないとはいえないとして、消極的ではあるが、「事業に関係のある者」を認定している。しかし、漁網メーカー漁民を相手にする行為、農機具メーカーが農家を相手にする行為も、ことごとく、事業関係者に該当することとなり、「事業に関係のある者」の要件にほとんどの関係先が該当することが予想される。このように「事業に関係のある者」を交際費課税の判定要件とする必要性があるのかどうかという点に疑問を呈する。本判決の例であれば、現在も医薬品の購入、調合等の業務に関わっている依頼者はともかく、現状では、薬品の購入権限を有しておらず、将来においても医薬品についての具体的な関与度合いが明確でない医師または研究者については、「事業に関係ある者」に該当しない判断も可能ではないかと考えられる。

第二に、支出の目的については、英文添削料の支出が、取引関係を円滑に進行するための接待等を目的として行われたとした一審と、接待の目的でなされたと認めることは困難であるとした控訴審の判断の違いが現れたところであるが、同じ行為について異なった見方をしていることが興味深い例である。これは、MRの職務の判断を一審では、MRが医薬品の販売にかかる取引関係を円滑に進行する目的としていると判示したためであり、控訴審では、本件英文添削の差額負担額は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目的は認

められないとした。その結果、差額負担額の支出に取引関係を円滑にする目的は成立しないとしたのである。

これは、本件英文添削料の差額負担金の目的判断の相違に基づくためであると考えられる。一審においては、本件英文添削に多額の負担額を原告の取引先である病院等の医師に限って行ったことは取引関係を円滑に進行する目的を意図していたことは否定できないとして、その差額を負担したことのみに取って、その交際費性を認めているのに対して、控訴審においては、交際行為は一般的に、相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲を満足させる行為であることを前提としているので、本件英文添削の差額負担金は、学問の成果貢献に対する寄与で、欲望の充足とは異なるため、学術奨励の意味合いが強い負担金であると判示している。

第三に、行為の態様については、判示につづけて、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない。」とし、「行為の態様」の判断、解釈においては、金額の多寡、または、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）といった要素を考慮する必要がないことを判示している。冗費抑制が、交際費課税制度の課税根拠ともされる一方で、支出の冗費性、濫費性を考慮する必要がないとする点においては、検討されるべきであると考ええる。

第4章 交際費課税のあり方

第1節 課税制度のあり方

1. 問題の集約

第3章1節で述べたように、交際費課税制度の制度上の問題として、主に以下の4点が挙げられる。

- ① 損金不算入制度については、交際費等は企業活動に必要な費用であるが、損金性を認めず、原則として、全額損金不算入としている。本来、交際費等は企業活動において事業遂行上の必要経費であり、損金性を有するものである。しかし、中小法人の特例を除き、原則として、全額課税となるという点が問題である。また、諸外国においては、「通常かつ必要」なものであるかどうかにより判定するという質的規制をしているのに対して、我が国における交際費課税は、いわゆる量的規制によって課税を行っている。このため、損金不算入制度そのものについて再度検討する必要がある。
- ② 交際費等の範囲については、交際費等の範囲が明確に示されていないため、従業員等に対する社内交際費も交際費等に該当することになる。そのため、所得税との二重課税の問題が生じる。重複課税の是非を検討する必要があるので、フリンジ・ベネフィット課税との関係についても検討する。
- ③ 中小法人の特例については、諸外国では中小法人に対する特例は一切認めていないものであり、我が国の交際費課税制度の特徴の一つであるといえる。この特例の変遷を辿ると、現行規定において必要な規定であるのかどうか問題であるといえる。
- ④ 飲食費の軽減であるが、これもまた、景気対策の目的で設けられた金額基準設定であり、金額そのものにはとりたてて意味はないものである。交際費課税制度の趣旨からすると矛盾と持つものであるといえる。

2. 損金不算入制度

前述してきたように、我が国の交際費課税制度は、交際費等について、原則全額損金不算入としており、一方で、中小法人についてのみ、一部損金算入を認めるという特例を設けている。しかし、実際に、交際費等は、企業活動に必要な費用であるため、損金算入が認められてしかるべきである。また、我が国は、総額規制方式とも言われる量的規制を採

用している。課税対象範囲を最大限に広く設定し、量的規制を採用しているため、本来ならば損金とされるべき費用が、損金不算入にされるという、不合理な扱いを受けているのも現状である。一方で、第2章で述べたように、諸外国においては、「通常かつ必要」「事業との関連性」といった基準による質的規制の方法を採用している。これは、交際費等のうち、その内容、性質、支出の方法等からみて実質的に法人の事業遂行のために必要と認められるものについては、その損金算入を認め、実質的に事業の遂行のために必要と認められないものについては、損金不算入として取扱う方法である。つまり、支出の態様からみての判断がなされている。我が国と諸外国では、交際費課税制度の本質的な違いがあるものの、諸外国の税制を参考とし、我が国の交際費課税制度を、量的規制から、質的規制への転換と移行を提言する声も多くある。確かに、交際費といわれる費用は、一般に費用とは認められないものを対象とすべきであり、不当に高額なもの、豪華な、法外な接待、供応といったものが対象であるべきある。しかし、量的規制と質的規制を比較した場合、質的規制を採用するには、「通常かつ必要」「事業との関連性」といった交際費等の内容について明確な判断基準の設定が検討される必要がある。また、個別の事案に対する解釈、税務執行上の事実認定の困難性、事務手数の煩雑性という問題がつきまとうことになる。質的規制は、ある程度の主観的な判断によって決定されるものであるため、判断基準を設けたところで、実際に交際費等であるかの判定にはぶれが出ることが想定される。ここでも課税庁と納税者との間で見解が対立する可能性がある。

このため、現在の我が国の交際費課税制度には、欠点もあるが、我が国の税務行政の執行上は、一々の経費の是否認を判定する必要がなく、一括判定されるといった利点もあると考えられる¹⁰²。

これらを考慮した場合、やはり我が国においては、質的規制の方法を導入するのではなく、量的規制による交際費課税制度を維持していくべきである。次に、量的規制を維持していくにあたり、現行の通り、交際費等を全額損金不算入とする制度で良いのかを検討する必要がある。交際費等は事業経費であるという前提の下、一部損金不算入方式に変更する必要がある。この場合、前述してきたような交際費等有する損金性という本質と交際費課税の必要性を勘案すると、損金否認割合を50%程度とすることが妥当である¹⁰³。

¹⁰² 前出（3）36頁

¹⁰³ 武田昌輔「交際費課税のあり方について」『日税研論集 vol.11』（平成元年）日本税務研究センター 182頁

この損金否認割合を 50%程度とする根拠として、歴史的経緯、また、量的規制方式と質的規制方式の折衷案的なものであるということが考えられる。かつて、昭和 40 年度改正時においては、損金不算入割合が 50%とされていた時期もあった。また、交際費等の全額を原則損金不算入とすることは、交際費等の費用性を全く認めていないということであるため、まずは損金性を有するものであるという点を認めるべきである。しかし、その上で、冗費としての支出については、規制すべきであり、その部分は課税すべきであるとする。このため、必要経費性と冗費性とを半々であると考察した場合には、損金不算入割合を 50%程度とすることが妥当であると考えられる。

3. 交際費等の範囲

これまで述べてきたように、交際費等は、法人が、その業務遂行に関連して、得意先、仕入先の他事業に関係のある特定の者との親睦を密にして取引関係等の円滑な進行を図る目的の下に、その手段として、接待、供応、慰安、贈答その他およそこれらの者の個人的な歓心を買うための行為を行った場合のその費用ということであるが、企業会計上における狭義の交際接待費のように、直接の取引関係者だけを対象にしたものに限らず、間接に当該法人の利害に関係のある者を対象にするものや、当該法人の役員、使用人、株主等を対象にした、いわゆる「社内交際費」等をも含むかなり広い概念となっていることに注意すべきである¹⁰⁴。従業員に対して行われる接待、供応等は、給与の変形であり、あるいは、福利厚生費的性質を有するものである。このため、事業に関係ある者から従業員を除くことが、所得税との関係上、求められると考える。つまり、社内交際費は、交際費等の範囲から除き、給与所得課税で対応すべきものと考えられる。

この場合、フリンジ・ベネフィット（fringe benefit）と言われる「経済的利益」に対する課税を一層整備する必要があることを意味する¹⁰⁵。一般的に、フリンジ・ベネフィットは、大企業に属する者ほどこの恩恵に浴することが多く、また、企業内での地位の高い者ほどその利益を享受しているという。このような現金給付以外の付加給付の企業間格差については、賃金格差よりも大きいといわれている¹⁰⁶。このことが、ますます給与所得者間における税負担の公平を損なうことになるので、フリンジ・ベネフィット課税の整備が行

¹⁰⁴ 渡辺淑夫「第 10 章交際費・寄附金課税」『企業課税の理論と課題（二訂版）』

税務経理協会（平成 19 年）372 頁

¹⁰⁵ 八ツ尾順一「交際費（第 4 版）」中央経済社（平成 16 年）7 頁

¹⁰⁶ 前出（105）5 頁

われることが必要となるのである¹⁰⁷。この課税を強化することにより、法人の交際費課税を取引先等の事業関連者の接待等に純化することができる。

4. 中小法人の特例

中小法人に対する特例は、大法人に比べ担税力の劣る中小法人に対して、交際費等の一部損金算入を考慮した措置である。しかし、600万円の基礎控除があるため、交際費等が全額というより、本来、役員の給与とすべきものまで含めて全部損金算入されており、同一の交際費等の取扱いとしてもバランスを欠いていると指摘されている¹⁰⁸。第2章で述べたように、諸外国においては、中小法人に対する特例は一切存在せず、我が国の交際費課税制度の特徴の一つであるといえる。交際費等に対する課税は、法人の規模の大小に関わらず、過激な交際費を否認の対象とすることに制度の趣旨があると考えられるため、中小法人に対する特例は課税の趣旨に沿うものではないと考えられる。また、本章1節2項の損金算入制度で述べたように、交際費等の一部損金算入を認める制度（50%損金算入）となる場合においては、中小法人についてのみの特例を設ける必要性はなくなり、原則廃止とするべきである。なお、所得税法では、家事関連費の必要経費除外に関連し、「業務の遂行上直接必要」（所令96②）といわゆる「通常かつ必要」（ordinary and necessary）な経費について、必要経費とされている¹⁰⁹。そこで、個人事業と類似の小法人についてのみ、一定額（例えば、400万円）まで全額損金算入とする方法も考えられる。

また、中小企業においては、経営上の意思決定は、取締役会などにおける構成メンバー間の協議結果よりも、経営者個人のトップダウンでなされることが多く、経営者の意向が強く反映される。特に、オーナー系企業ではこうした傾向が強く、コーポレート・ガバナンスの整備、充実に対しては否定的な見解を示したり、敬遠する経営者も多い¹¹⁰。コーポレート・ガバナンスへの取り組みについて大企業（公開企業）ほどの規制を受けるものではなく、中小企業におけるガバナンスのあり方は当該企業の裁量に任せられる部分が多い¹¹¹。このため、費用の損金算入に関しても経営者の恣意性が働くことは否定できない。

¹⁰⁷ 前出（105）11頁

¹⁰⁸ 前出（3）35頁

¹⁰⁹ 前出（3）5頁

¹¹⁰ 中小企業総合事業団「中小企業におけるコーポレート・ガバナンス」

平成13年度 中小企業動向調査（2002年3月）110頁

¹¹¹ 前出（110）111頁

この点においても、中小法人に対する特例は、租税公平主義にも反するのではないかと考えられる。

5. 飲食費の軽減

平成 18 年度の改正で、従来、交際費等に該当していた飲食費（社内飲食費を除く）のうち、1 人当たり 5,000 円以下のものを交際費等から除くという飲食費の軽減措置が規定された。これは、いわゆる景気対策の目的を有するものであるため、冗費を抑制するという交際費課税制度の趣旨に矛盾するようにも思われる。

交際費等の範囲に関し、課税上の運用の明確化のためという理由で、新たに設けられた飲食費軽減のための 5,000 円基準であるが、一方で、従来から「昼食の程度」について税務の第一線で「1 人前 3,000 円程度」といった形式基準が用いられていた。これは、税法の解釈や通達の解釈として認識したものではなく、専ら税務調査における安全性を求めたものである¹¹²。確かに 5,000 円という明確な金額基準は、実務に携わる者や課税庁としては便利なものであるかもしれないが、実際この金額は、特に根拠があって設定されたものではない。前述したように、現行の交際費課税の量的規制を交際費等の一部損金算入を認める制度とした場合には、飲食費の軽減という措置は、必要なく廃止するべきであると考えられる。

第 2 節 解釈のあり方

1. 問題の集約

前述してきたとおり、交際費の範囲に関する法令の規定が概括的であるため、取扱通達も交際費等を直接的に定義づけることをせず、消去法によって、まず、「主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする。①寄附金②値引及び割戻し③広告宣伝費④福利厚生費⑤給与等」（措通 61 の 4（1）－1）として除外し、交際費等と隣接費用との区分に関する取扱いを定め、交際費等から除かれる費用を明らかにすることにより間接的に交際費等を定義づけようとしている。しかし、交際費等の範囲に関する定義規定が概括的であり、かつ、消去法によっているため、隣接費用との区分が明確でなく、従って、交際費等の範囲が拡大されている傾向がある。このため、交際費等の判定が困難となっている。このように、税法に規定されている交際費等の定義は、解釈によ

¹¹² 前出（13）124 頁

っては、企業の支出する費用の相当部分が交際費等に該当するように書かれている。それぞれの通達においてはある程度の判断基準を与えているとは考えられるが、さらに隣接費用との区分に関する取扱いを定めた通達の見直しがなされるべきであるとする。しかし、そもそも通達そのものは法令ではなく、国税庁という組織内の職務上の命令であるのであって、納税者を法的に規制するものではない¹¹³。一方で、第3章で述べたように、交際費課税は通達行政の最たるものとなっているのも現実であり、通達がなければ実際の適用が困難である。本節においては、通達の運用のあり方について検討する。

また、交際費等に該当するためには、①支出の相手方が事業に関係ある者等であり、②支出の目的が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、③行為の態様が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの三要件を満たすことが必要であるが、この判定要件の解釈のあり方についても検討する。

2. 通達による取扱いの当否

第3章において、交際費課税は、交際費等の範囲に関する定義規定が概括的であるため、通達による判断（解釈）が、いわゆる通達行政の最たるものとなっていると提起したように、法令ではない通達上の取扱いの是非と運用のあり方が問題となる。この場合、交際費等の定義を法律上明確にするには限界があるので、現行のような通達に依存することにやむを得ない点もある。しかし、その運用が、法令の趣旨を逸脱しないように配慮されなければならない。そこで、法人税基本通達の前文では、同通達の制定の趣旨と同通達運用の基本方針について、次のとおり述べている¹¹⁴ので、その趣旨に沿った通達の運用が必要である。

「この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行い、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課題処理を行うための基準となるよう配意した。すなわち、第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとし規定化を差し控えるこ

¹¹³ 品川芳宣「租税法律主義と税務通達」ぎょうせい（平成15年）34頁

¹¹⁴ 前出（113）160頁

とした。

第二に、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、「～のような」、「例えば」等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、また、「相当部分」、「おおむね…%等」の表現を用い機械的、平板的な処理にならないよう配意した。

したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈に陥ったりすることのないように留意されたい¹¹⁵。」

なお、税務通達は、第一次的には税務官庁部内の職務命令手段として発出されるものではあるが、納税者を実質的（法的）に拘束し、かつ、租税法律主義が保障している予測可能性と法的安定性に深く関わることになる。その意味では、税務通達は、税務官庁と納税者によって共有されていると言える。また、税務通達は、納税者に対して公表されるものは法令の解釈に係るもの（いわゆる法令解釈通達）が多いが、その法令解釈は、一般的な事実関係を想定してその事実関係に適用させようとするものであるから、個別事情を有する事実関係の全てに適用し得るとも限らない。そのため、税務通達の運用においては、それぞれ個別事情に応じた弾力的運用がのぞまれる¹¹⁶。つまり、税務通達は、社会通念にてらし、運用を上手に、弾力的に活かされるべきものであるといえる。

3. 判例・学説を踏まえた解釈

第3章第2節3で述べたように、交際費等の判定要件は、学説、判例の変遷を経て、三要件説に落ち着いていると言える。この三要件説については、前掲の東京高裁平成15年9月9日判決において採用されており、大方の賛成を得ている。また、当該判決の概要については、第3章第2節3(2)において検討したように、当該事案に応じて適切なものと考えられる。したがって、今後ある費用が交際費等に該当するか否かが問題になった場合には、この三要件説に沿った検討が望まれる。

¹¹⁵ 前出（113）161頁

¹¹⁶ 前出（113）160頁

しかし、三要件説とする際、第 3 章でも述べたように、各要件についても解釈の幅が依然として広いままであり、この要件についても、まだまだ検討の余地があると考えられる。もっとも、支出の相手方については、「事業に関係ある者」から社内の役員及び従業員を除くことによって相当に明確にすることができる。しかし、それでも、「事業に関係のある者」の要件については、近い将来事業関係を持つにいたるものまで含まれるという点など不確実性を有するから、一層の定義の明確化が求められるところである。

また、「行為の態様」行為の態様の判断、解釈においては、金額の多寡、または、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）といった要素を考慮する必要がないことが、判示されたことについては、量的規制を採用している以上止むを得ないと考えられる。しかし、明らかに冗費又は濫費と認められる支出については、損金性がない（交際費でもない）として、前述の 50% 損金不算入（損金算入）とは別に、その金額を損金不算入とすべきである。

三要件説には、まだ検討されるべき点は多いとしても、交際費等の拡大解釈を抑制するためには、三要件説において示される判定要件にこだわるべきであると考えられる。

むすびに

交際費課税の現状と問題点として、第 1 章では我が国の交際費課税の実態を昭和 29 年の制度創設から現在に至るまでの沿革、現行規定の概要として法令の規定、通達の取扱いをみてきた。第 2 章では、諸外国の交際費課税制度と我が国の制度との比較をした。第 3 章において、制度上の問題点として、①損金不算入制度、②交際費等の範囲、③中小法人の特例、④飲食費の軽減の 4 つの問題点を挙げた。解釈上の問題点として、交際費等の意義、通達による取扱いの当否、判例・学説の動向として東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（萬有製薬事件）を事例として、交際費等の判定要件を考察した。第 4 章においては、交際費課税のあり方の提言をし、各問題点について検討してきた。

交際費等は、企業活動に必要な費用であるため、本質的には損金性があるものである。一方で、冗費・濫費の抑制といった意味合いからも、ある程度の規制は必要となる。諸外国のような質的規制の採用は、税務執行上の事実認定の困難性、事務手数の煩雑性という問題がつきまとうことから現実的でないとしても、量的規制を継続して採用する中で、一部（50%程度）損金算入を認める制度にすることにより、交際費等は事業経費であるという大前提に合致するような改善を図ることができると考える。交際費等の範囲について、本稿においては、従業員等を含むことの是非について検討した。現行の規定では、従業員等に対する社内交際費も交際費等に該当することになるため、所得税との二重課税の問題が生じる。このため、事業に関係ある者から従業員を除くことを提言した。しかし、交際費等の範囲については、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 二 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第 2 条第 15 号 に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 三 前 2 号に掲げる費用のほか政令で定める費用」（措法第 61 条の 4（3））としているだけであり、交際費等の範囲（意義）が概括的であるのに変わりはない。本稿の交際費等

の範囲において検討した従業員等は、「その他事業に係のある者等」の部分的な考え方であって、「これらに類する行為」や「支出するもの」の考え方についても、さらに文理的な検討が必要である。交際費等の判定要件についても、三要件説に沿ったものが望ましいとしたが、前述してきたように交際費等の範囲の中には、不確定概念が多い。幅広い概念の解釈と通達の運用についても考察がなされるべきではなかったかと考える。また、交際費等と隣接費用との各区分についても、第1章2節において措置法通達逐条解説を用いて通達の解釈を詳細に述べたにも関わらず、取扱いを述べたにとどまり、力量不足から個々の事例に関する判例の検証まで至らなかった。よって、これらを今後の研究課題としていきたい。

参考文献

- 小山真輝編著『措置法通達逐条解説（法人税関係）』財経詳報社（平成 20 年）
- 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』ぎょうせい（平成 15 年）
- 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税大論叢 40 周年記念論文集』（平成 20 年）
- 自由民主党「平成 18 年度税制改正大綱」（平成 17 年 12 月 15 日）
- 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（平成 5 年 11 月）
- 税制調査会「昭和 42 年度の税制改正に関する答申」（昭和 42 年 2 月）
- 税制調査会「昭和 51 年度の税制改正に関する答申」（昭和 50 年 12 月 23 日）
- 税制調査会「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」（昭和 53 年 12 月）
- 税制調査会「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」（昭和 55 年 12 月 20 日）
- 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」（昭和 56 年 12 月 21 日）
- 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）
- 武田昌輔 編著『法人税法コンメンタール』第一法規（平成 21 年）
- 武田昌輔「交際費課税のあり方について」『日税研論集 vol.11』（平成元年） 日本税務研究センター
- 武田昌輔、後藤喜一 編著『DHC 会社税務釈義』第一法規（平成 21 年）
- 千田裕、田中由美恵「諸外国における交際費」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』日本税務研究センター編 財経詳報社（平成 16 年）
- 二ノ宮伸幸「平成 18 年度改正における交際費課税のポイント」税務弘報（2006 年 4 月）
- 松沢智「新版 租税実体法（補正第 2 版）」中央経済社（平成 15 年）
- 八ツ尾順一「交際費（第 4 版）」中央経済社（平成 16 年）
- 山本守之『交際費の理論と実務 四訂版』税務経理協会（平成 21 年）
- 吉牟田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集 vol.11』日本税務研究センター（平成元年）
- 渡辺淑夫「第 10 章 交際費・寄附金課税」『企業課税の理論と課題（二訂版）』税務経理協会（平成 19 年）